

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA

EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA NÁRODOHOSPODÁŘSKA

Daňové zaťaženie v krajinách OECD.

The tax burden in OECD countries.

Študent:

Bc. Richard Kubík

Vedúci diplomovej práce:

Prof. JUDr. Ing. Igor Kotlán, PhD

Ostrava 2014

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra národohospodářská

Zadání diplomové práce

Student: **Bc. Richard Kubík**

Studijní program: N6202 Hospodářská politika a správa

Studijní obor: 6202T027 Národní hospodářství

Specializace: 00 Národní hospodářství

Téma: **Daňové zatížení v zemích OECD**
Tax Burden in OECD Countries

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
 2. Základy daňové teorie a politiky
 3. Způsoby měření daňového zatížení
 4. Empirická analýza daňového břemene
 5. Závěr
- Seznam použité literatury
Seznam zkratk
Prohlášení o využití výsledků diplomové práce
Seznam příloh
Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

- KUBÁTOVÁ, Květa. *Daňová teorie: Úvod do problematiky*. Praha: ASPI, 2009. ISBN 978-80-7357-423-9.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C. H. Beck, 2008. ISBN 978-80-7400-005-8.
- ŠIROKÝ, Jan. *Daně v Evropské unii*. Praha: Linde, 2012. ISBN 978-80-7201-881-9.
- VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR aneb učebnice daňového práva*. Praha: VOX, 2008. ISBN 978-80-86324-72-2.
- ZUBALOVÁ, Alena a kol. *Daňové teórie a ich využitie v praxi, daňová teória a politika II*. 2. vyd. Bratislava: Iura Edition, 2012. ISBN 978-80-8078-487-4.

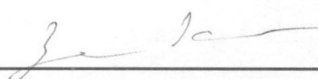
Formální náležitosti a rozsah diplomové práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

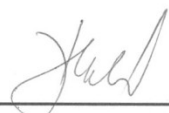
Vedoucí diplomové práce: **Doc. JUDr. Ing. Igor Kotlán, Ph.D.**

Datum zadání: 22.11.2013

Datum odevzdání: 25.04.2014




doc. Ing. Zuzana Kučerová, Ph.D.
vedoucí katedry


prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová
děkanka fakulty

Čestné vyhlásenie

Miestoprísažne prehlasujem, že som celú diplomovú prácu vrátane príloh vypracoval samostatne a uviedol som všetky použité podklady a literatúru.

V Ostrave dňa 25. 4. 2014



Richard Kubík

Pod'akovanie

Týmto by som chcel poďakovať vedúcemu práce Prof. JUDr. Ing. Igorovi Kotlánovi, Ph.D. za jeho reakcie, cenné rady a odborné vedenie celej práce, ktoré mi pomohli zlepšiť text diplomovej práce.

OBSAH

1	Úvod	5
2	Základy daňovej teórie a politiky	7
2.1	Všeobecná daňová teória	7
2.1.1	Podstata dane	7
2.1.2	Funkcia daní	8
2.2	Daňové zásady	9
2.2.1	Daňová efektívnosť	10
2.2.2	Daňová spravodlivosť	11
2.2.3	Daňové stimuly	12
2.2.4	Správne pôsobenie na makroekonomické prostredie	12
2.2.5	Právna perfektnosť a politická prehľadnosť	13
2.3	Klasifikácia daní	13
2.3.1	Klasifikácia daní podľa vybraných hľadísk	13
2.3.2	Klasifikácia daní podľa OECD	14
2.3.3	Klasifikácia daní podľa ESA95	15
2.4	Daňová konkurencia, koordinácia a harmonizácia	16
2.5	Daňové zaťaženie v empirickej literatúre	17
2.6	Zhrnutie	20
3	Spôsoby merania daňového zaťaženia	21
3.1	Daňová kvóta	21
3.1.1	Definícia a spôsob výpočtu daňovej kvóty	22
3.1.2	Metodika pre výpočty daňovej kvóty	24
3.1.3	Štruktúra daňovej kvóty	24
3.1.4	Výhody a nevýhody daňovej kvóty	26
3.2	World Tax Index	28
3.2.1	Metodika a stanovenie hodnôt indexu WTI	28
3.2.2	Štruktúra indexu WTI	30
3.3	Implicitné daňové sadzby	32
3.3.1	Výhody a nevýhody implicitných daňových sadzieb	33
3.3.2	Metodológia a zdroje dát	33
3.3.3	Implicitná daňová sadzba zo spotreby	34
3.3.4	Implicitná daňová sadzba z práce	36
3.3.5	Implicitná daňová sadzba na kapitál	38
3.3.6	Zhrnutie	40
4	Empirická analýza daňového bremena	41

4.1	Daňová kvóta	41
4.1.1	Daňové zaťaženie krajín OECD podľa vybraných daňových kvót	41
4.1.2	Zložená daňová kvóta krajín OECD	55
4.2	World Tax Index	57
4.2.1	Postavenie krajín OECD v jednotlivých sub-indexoch WTI	58
4.2.2	Celkové zaťaženie krajín podľa indexu WTI	68
4.3	Implicitné daňové sadzby	72
4.3.1	Implicitné daňové sadzby zo spotreby	72
4.3.2	Implicitné daňové sadzby z práce	74
4.3.3	Implicitné daňové sadzby z kapitálu	78
4.4	Zhrnutie	80
4.5	Doporučenia tvorcom daňovej politiky	83
5	Záver	85
	Zoznam literatúry	88
	Zoznam skratiek	92
	Zoznam príloh	94

1 ÚVOD

V súčasnom svete zohrávajú dane veľmi významnú úlohu. Sú dôležité nielen pri formovaní domácich ekonomík, ale ovplyvňujú aj fungovanie medzinárodných trhov. To je jeden z dôvodov, prečo sa na oblasť zdanenia zameriava vysoká pozornosť a prebiehajú časté zmeny v daňových systémoch, s cieľom zlepšiť ich efektívnosť, prípadne zvýšiť ich výnosnosť. V súčasnosti je možné charakterizovať otázku zdanenia ako hľadanie jeho optima, a to ako z kvalitatívneho, tak i z kvantitatívneho hľadiska. Ich významnosť neklesá ani v súčasnosti, kedy sú dane často diskutovaným problémom vo väčšine krajín. Týmto ukazovateľom sa riadi čoraz viac ekonomických subjektov, ktoré vedia využiť potrebné poznatky. Aj preto je informovanosť v tejto oblasti veľmi dôležitá. Medzi najdôležitejšie a najdiskutovanejšie otázky v daňovom sektore patrí výška daňového zaťaženia. Úroveň zdanenia má vplyv napríklad na činnosť firiem, ktoré plánujú investovať v zahraničí. Taktiež motivuje alebo naopak demotivuje zamestnancov k práci a v neposlednom rade pôsobí na všetkých daňovníkov. V skutočnosti teda daňové zaťaženie ovplyvňuje úroveň výstupu ekonomiky a jeho výška môže značne vypovedať aj o zameraní hospodárskej politiky jednotlivých krajín.

Pre lepšiu informovanosť existuje viacero spôsobov a ukazovateľov, ktoré vyjadrujú výšku tohto daňového zaťaženia. V tejto práci budú spomenuté tri rôzne ukazovatele vytvorené odlišnými metodikami, ktoré sa snažia popísať pozorovanú oblasť, a to výšku daňového zaťaženia. Každá zo známych metód vystihuje daňové zaťaženie subjektov v iných makroekonomických či mikroekonomických súvislostiach. Ako bude uvedené, z viacerých dôvodov však nie je možné vytvárať jednoznačné tvrdenia, získané na základe výsledkov týchto ukazovateľov.

Primárnym cieľom práce je zhodnotenie a posúdenie výšky daňového zaťaženia v krajinách OECD na základe vybraných ukazovateľov. Sekundárnym cieľom je potom na základe zistených výsledkov vypracovať odporúčenia pre tvorcov daňovej politiky. V práci bude zo skupiny logických metód použitá metóda dedukcie. Pre lepšie priblíženie problematiky daňového zaťaženia bude využívaná historická metóda. Pozorované výsledky budú hodnotené komparatívnou metódou a zistené závery budú zaradené do zhrnutia kapitoly.

Práca je rozdelená do troch hlavných kapitol. V prvej kapitole bude zachytená všeobecná daňová teória. Okrem základných teoretických prvkov ako je podstata či funkcia daní, budú zmienené aj daňové zásady, ktorých uplatňovanie súvisí s posudzovaním miery daňového zaťaženia krajín. Rovnako tak bude v tejto časti popísaná aj klasifikácia daní.

V závere prvej kapitoly bude použitá historická metóda a na jej základe spracovaná empirická literatúra. Táto časť kapitoly by mala priblížiť názory viacerých ekonómov na problematiku daňového zaťaženia a poskytnúť tak teoretický základ pre vytváranie záverov.

Druhá kapitola sa zameriava na použité ukazovatele daňového zaťaženia, ktorými sú daňová kvóta, World Tax Index a implicitné daňové sadzby. Postupne budú predstavené konkrétne indikátory, pričom sa kapitola v jednotlivých častiach zameriava na ich definíciu, metodiku či štruktúru. Významnou subkapitolou každého z týchto ukazovateľov bude priblíženie silných a slabých stránok, kde je možné si vytvoriť obraz o ich vypovedacej hodnote.

Posledná kapitola bude vzhľadom na ciele práce kľúčovou kapitolou. V tejto kapitole budú prezentované konkrétne hodnoty daňového zaťaženia, získané z oficiálnych stránok. Okrem celkových hodnôt, budú zobrazené aj ich čiastkové ukazovatele, ktorými sú tvorené. Z dostupných dát budú vytvorené tabuľky a grafy, ktoré budú napomáhať pri analýze a komparácii daňového zaťaženia v krajinách OECD. Získané výsledky budú základom pri vytváraní záverov a doporučení pre tvorcov daňovej politiky.

2 ZÁKLADY DAŇOVEJ TEÓRIE A POLITIKY

Táto kapitola sa bude zaoberať charakteristikami dane a daňovej politiky vo všeobecnosti. V nasledujúcich podkapitolách bude popísaná podstata dane, jej princípy a taktiež budú priblížené aj teoretické aspekty daňovej politiky. Záver kapitoly bude venovaný empirickým štúdiám daňového zaťaženia v ekonomike.

2.1 Všeobecná daňová teória

Existencia daní má takmer rovnako dlhú históriu ako samotná história moderného ľudstva. Počas vývoja spoločnosti vznikalo množstvo empirických štúdií zameraných na túto významnú oblasť finančnej politiky. Na základe výsledkov týchto štúdií vznikali rôzne teórie a odporúčania pre tvorcov daňovej politiky. Problém však spočíva v tom, že rôzne ekonomické školy sa nevedia zjednotiť vo svojich myšlienkach a názoroch orientovaných na oblasť daní. Aj preto sa možno v dnešnej dobe stretnúť s rôznymi definíciami a názormi v oblasti zdanenia. Je zrejmé, že sa jedná o veľmi komplikovanú a podrobne sledovanú problematiku. V najbližších podkapitolách bude bližšie priblížená podstata dane a optimálna daňová politika na základe všeobecne uznávaných záverov daňových odborníkov (Kotlán, 2010; Mrkvka a kol., 2004).

2.1.1 Podstata dane

Definícia podstaty dane sa menila v priebehu rokov a odráža v sebe dobové myslenie, teoretické poznatky či vzťah medzi občanom a štátom.

Kubátová (2009a, s.13) definuje podstatu dane a to tak, že: *„Daň je povinná, nenávratná, zákonom určená platba do verejného rozpočtu. Je to platba neúčelová a neekvivalentná. Daň sa pravidelne opakuje v časových intervaloch alebo je nepravidelná a platí sa za určitých okolností.“* Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) má obdobnú charakteristiku dane, ktorá definuje daň ako povinnú, nenávratnú platbu do verejného rozpočtu.

Povinnosť platby dane je v demokratických štátoch uložená zákonom, čo znamená, že platba musí byť zákonná. Tým, že je táto platba povinná, je súčasťou základnej občianskej povinnosti, ale súčasne však obmedzuje slobodu jednotlivcov. Skutočnosť, že daň je uložená zákonom, má za následok, že jedine zákonodarná moc môže zavádzať nové alebo rušiť staré dane. Aj preto iné dane ako tie schválené zákonom, sa nemôžu vyberať. Nenávratnosťou

rozumieme fakt, že poplatník nemá nárok na ekvivalentnú protihodnotu, a teda výška dane nezávisí na konkrétnom type služby, ktorú poplatník využíva. Neúčelnosťou dane rozumieme skutočnosť, že daň vo svojej určitej výške nemôže financovať konkrétnu vládnu investíciu (projekt), ale stane sa súčasťou celkových príjmov verejného rozpočtu, z ktorého sa financujú rôzne verejné potreby. Dane sú najdôležitejšími neúverovými príjmami do verejného rozpočtu štátu a k týmto platbám dochádza v pravidelných intervaloch (napr. dôchodková daň), alebo jednorázovo pri naplnení určitej skutočnosti (napr. darovacia daň či daň v prípade úmrtia). Medzi dane môžeme takisto zaradiť aj clá. Z ekonomického pohľadu je daňou aj clo, pretože sa jedná o povinnú, neúčelovú platbu, ktorá plyní do štátneho rozpočtu. Jedná sa však o daň z ekonomického hľadiska, avšak z právneho hľadiska clá nie sú daňami (Kubátová, 2009a; Vančurová a Láchová, 2008).

2.1.2 Funkcia daní

Za primárnu funkciu, ktorú zastávajú dane je možné určiť fiškálnu funkciu. Jedná sa o historicky najstaršiu funkciu, ktorej významom je zaistenie príjmov verejných rozpočtov. Nositeľom fiškálnej politiky je predovšetkým vláda prípadne v prenesenom zmysle aj ministerstvá a okresné úrady. Získané príjmy potom štát využíva na hradenie svojich výdajov. V súčasnej modernej ekonomickej teórii funkcia daní vyplýva z existencie verejného sektoru. Tento sektor je nevyhnutnou časťou ekonomiky a zabezpečuje funkcie, ktoré nedokáže dobre zabezpečiť trh. Čo sa týka verejného sektoru, ten má tri základné funkcie, z ktorých vyplýva aj úloha daní. Dane by preto mali v ekonomike napomáhať verejným financiám a plniť spomínané funkcie (Kliková a Kotlán, 2012; Vančurová a Láchová, 2008).

a) Alokačná funkcia

Alokačná funkcia sa uplatňuje vtedy, keď sa trh prejavuje svojou neefektívnosťou v alokácii zdrojov. Príčinami tohto tržného zlyhania môžu byť napr. existencie verejných statkov, existencia statkov pod ochranou, existencia externalít a nedokonalá konkurencia. Podstatou alokačnej funkcie je vkladanie prostriedkov do oblastí, kde ich trh vkladá málo, resp. odoberať prostriedky odtiaľ, kde ich je príliš mnoho. Inak povedané, štát môže znížiť daňovú povinnosť (daňové úľavy), alebo ju naopak zvyšovať (selektívna daň na alkohol a cigarety) (Široký 2008).

b) Funkcia redistribučná

Redistribučná funkcia je dôležitá z toho dôvodu, že ľudia nepovažujú za spravodlivé tržné rozdelenie dôchodkov a bohatstva. Bez vládnych zásahov by bolo následkom tohto

tržného rozdelenia bohatstva výrazné zvyšovanie rozdielov medzi obyvateľstvom. Vláda odobraním časti dôchodku poplatníka a poskytnutím transferovej platby modifikuje prvotnú distribúciu (Široký 2008).

c) Funkcia stabilizačná

Stabilizačná funkcia má za úlohu zmierňovať hospodárske výkyvy v ekonomike pre zaistenie dostatočnej úrovne zamestnanosti a cenovej stability. Vláda preto reguluje výšku daňových príjmov podľa cyklických výkyvov. Existuje veľa sporov, ktoré sa vedú o účinnosti tejto role fiškálnej politiky, ale je však nesporné, že daňový (fiškálny) systém je schopný ovplyvňovať agregátne národohospodárske ukazovatele (Kubátová, 2009a).

Z historického pohľadu vnímame dane ako platbu za verejné služby. Preto podľa Pekovej (2005) redistribučnú a stabilizačnú funkciu dane získali až v 20. storočí.

Grůň (2009) sa okrem spomínaných funkcií zmieňuje aj o sociálnej funkcii dane. Tá vychádza z potreby určiť výšku dane vzhľadom na rodinné a sociálne pomery. Vďaka nej je možné si lepšie uvedomiť výrazný vplyv daňového zaťaženia na sociálne postavenie nie len jednotlivcov a rodín, ale aj celých sociálnych skupín. V praxi to môže znamenať situáciu ako v niektorých európskych krajinách (napr. Nemecko, Belgicko, Dánsko atď.), kde slobodný zamestnanec vydáva na daň z príjmu a na sociálne zabezpečenie okolo 40 % svojho hrubého ročného platu.

2.2 Daňové zásady

Pretože sa diplomová práca zameriava predovšetkým na daňové zaťaženie v jednotlivých krajinách, je vhodné zahrnúť do daňovej teórie aj podkapitolu týkajúcu sa daňových zásad. Posudzovanie miery daňového zaťaženia subjektov, totiž súvisí s uplatňovaním daňových princípov. Presný počet daňových zásad nie je jednoduché určiť, pretože nepredstavujú uzavretý okruh. Hlavné určujúce daňové zásady sú označované ako daňové princípy. Vo všeobecnosti sa dajú definovať ako pravidlá, podľa ktorých sa správajú jednotlivé dane a aj daňový systém ako celok. Je dôležité podotknúť, že daňové zásady majú z pohľadu pôsobenia na hospodársku politiku štátu rozdielnu hierarchickú hodnotu. To má za následok, že pri ich vzájomnej konkurencii sa niektoré z nich budú vzhľadom na určité obdobie (stagnácia alebo hospodárska prosperita) uplatňovať prednostne (Schultzová a kol., 2011).

Podľa Grúňa (2009) sa požiadavky na dobrý daňový systém formulovali už v staroveku a stredoveku. Teoretické rozpracovanie týchto zásad sa však pripisuje Adamovi Smithovi v 18. storočí. Ešte dodnes vychádza veľká časť autorov z jeho tzv. štyroch daňových kanónov (zásad), ktoré formuloval. Aj keď sa dane od tej doby veľmi zmenili, základné princípy zloženia daní ostávajú rovnaké. Názory na ich vymedzenie a počet sú často rozdielne u viacerých teoretikov. Niektorí daňoví teoretici považujú za hlavné daňové zásady princíp efektívnosti a princíp daňovej spravodlivosti. Kubátová (2009) uvádza päť daňových zásad, ktorými sú:

- efektívnosť,
- spravodlivosť,
- daňové stimuly,
- správne pôsobenie na makroekonomické agregáty,
- právna perfektnosť a politická priehľadnosť.

2.2.1 Daňová efektívnosť

Efektívnosť pri výbere daní má podľa niektorých ekonómov výrazný vplyv na daňové zaťaženie v ekonomike. Aj preto bývajú náklady na zabezpečenie transferu peňazí od domácností a firiem do verejných rozpočtov zahrnuté do niektorých ukazovateľov daňového zaťaženia. Tieto transfery sa nezaobídu bez dodatočných nákladov. Najznámejším nákladom je daňové bremeno. Okrem toho sa v daňovej teórii vyskytujú dva druhy daňových nákladov, ktorým sa je lepšie vyhnúť, prípadne ich čo najviac minimalizovať. Sú to administratívne náklady (priame a nepriame) a mŕtva váha, ktorá vzniká zmenenými rozhodnutiami daňových poplatníkov v dôsledku zdanenia (Zubaľová, 2012).

a) Administratívne náklady

Administratívne náklady je možné chápať ako všetky náklady na existenciu a fungovanie daňových úradov, či náklady daňovníkov (okrem vlastnej zaplatenej dane). Jedná sa o pomerne významnú zložku, ktorá ovplyvňuje daňové zaťaženie v krajine, aj keď v niektorých ukazovateľoch nie sú zahrnuté. Tieto náklady sú rozdelené na priame a nepriame, vzhľadom na príslušnosť k verejnému alebo súkromnému sektoru (Kubátová, 2009a; Zubaľová, 2012).

Priame administratívne náklady Zubaľová (2012) opisuje ako náklady štátnej správy súvisiace s organizáciou daňového systému. Radia sa tu napr. mzdy a iné neinvestičné

náklady správcu daní, náklady spojené s registráciou daňovníkov či výberom daní, a pod.. Nepriamo administratívne náklady (náklady subjektov dane) znáša samotný subjekt dane. Jedná sa o vyvolané náklady, ktoré sa nedajú štatisticky vykázať, a preto sa ich výška určuje odhadom. Čo sa týka týchto nákladov, neradia sa tu len náklady v peňažnej forme, ale napr. aj čas stratený počas celého roka s vedením daňového účtovníctva, vyplňaním daňového priznania, či platením daňového poradcu. Výška oboch týchto nákladov sa zvyšuje so zložitou daňového systému

b) Nadmerné daňové bremeno

Nadmerné daňové bremeno je možné charakterizovať ako náklad zdanenia, ktorý vyvoláva takmer každá daň. Je to z dôvodu, že každá daň spôsobuje distorziu. V prípade, že dochádza k distorzii, u jednotlivých subjektov dochádza k substitúcii. Táto substitúcia by sa dala popísať ako snaha spotrebiteľov dosiahnuť čo najvyšší úžitok za statok pri čo najnižších nákladoch. Spotrebiteľ sa síce zmenou správania môže vyhnúť dani, ale nemôže sa vyhnúť strate, ktorú si spôsobí. Takáto strata sa potom nazýva strata mŕtvej váhy a predstavuje pokles ekonomického blahobytu daňovníka. (Zubaľová, 2012).

2.2.2 Daňová spravodlivosť

Teória spravodlivého zdanenia rozoznáva jeho dva princípy. Podľa Kubátovej (2009a) sú na základe týchto princípov hodnotené daňové systémy, ale aj jednotlivé dane. Jedná sa o zdanenie podľa úžitku a zdanenie podľa platobnej schopnosti.

a) Princíp úžitku

Základnou požiadavkou princípu úžitku podľa Zubaľovej (2012) je, aby každý prispieval na verejné výdavky takým podielom daní, ktorý zodpovedá úžitku z danej spotreby verejných statkov. Daňoví teoretici, ktorí sa stotožňujú s princípom, že ich úžitok z verejných statkov je v rovnom pomere k ich príjmu, preferujú proporcionálnu daň. Naopak teoretici, ktorí sú presvedčení o tom, že je viac ako len proporcionálny k ich príjmu, preferujú progresívne zdanenie. Tento princíp úžitku na svoju obhajobu používa názor, že bohatí by mali zaplatiť vyššie dane, pretože z verejných služieb získavajú viac. Existuje viacero dôvodov prečo nie je možné pri zdanení v praxi využívať princíp úžitku. Jedným z nich je fakt, že trh demonštruje úžitok ako dobrovoľne uskutočnenú výmenu medzi subjektmi a keďže daň je zákonom povinná platba, jedná sa o povinnú výmenu medzi subjektmi, a preto je problematické hovoriť o úžitku. Ďalším dôvodom je skutočnosť, že úžitok je nemožné zmerať. Každý úžitok je totiž subjektívny, nemerateľný a vedecky neporovnateľný.

b) Princíp platobnej schopnosti

Zubařová (2012) tvrdí, že tento princíp vychádza z platobnej schopnosti daňovníka, a to nezávisle od jeho individuálnej spotreby. Jednotlivcovi by na základe tohto princípu mala byť uložená daň podľa toho, aké veľké bremeno je schopný uniesť. U daňovníkov by pri platení daní malo dochádzať k rovnakej obeti. Rozlišujú sa dva druhy daňovej spravodlivosti, a to horizontálna spravodlivosť a vertikálna spravodlivosť.

Horizontálna daňová spravodlivosť predstavuje skutočnosť, že dvaja daňovníci, ktorí sú v relevantných aspektoch na tom rovnako, by mali platiť rovnakú daň. Problémom u horizontálnej daňovej spravodlivosti je špecifikovať relevantné aspekty, podľa ktorých by bolo možné vyhodnotiť, či sú na tom dvaja jedinci „rovnako“. (Schultzová a kol., 2011).

Vertikálna daňová spravodlivosť znamená, že subjekt, ktorý má vyššie príjmy, väčšiu spotrebu či majetok, by mal platiť vyššiu daň. U tohto typu spravodlivosti vzniká problém s vytvorením "stupnice", ktorá by určovala, ktorý z poplatníkov je na tom horšie a ktorý lepšie. Ďalším problémom môže byť vyčíslenie tejto stupnice. Problémom je otázka, či zabezpečiť vertikálnu spravodlivosť progresívnym zdanením alebo zachovať proporcionálne zdanenie (Schultzová a kol., 2011).

2.2.3 Daňové stimuly

Jednou z ďalších zásad je zásada, ktorá sa zameriava na stranu ponuky v ekonomike a ktorej požiadavkou sú pozitívne vplyvy na ekonomické správanie subjektov, resp. obmedzenie negatívnych vplyvov. V tomto prípade sa hovorí o tzv. daňových stimuloch. Vysoké dôchodkové dane znižujú motiváciu ľudí ponúkať svoju prácu a vysoké korporátne dane zase môžu znižovať investičnú ochotu firiem a pod. Tieto skutočnosti by mohli viesť k dlhodobému poklesu rastu ekonomiky a k nedostatočnému využívaniu jej potenciálu. Aj preto má štát záujem nastaviť daňový systém krajiny tak, aby pôsobil pozitívne na ekonomické subjekty, resp. aby bolo negatívne pôsobenie čo najnižšie (Kubátová, 2009a).

2.2.4 Správne pôsobenie na makroekonomické prostredie

Ako už bolo spomenuté v predošlej subkapitole, u daní rozlišujeme viacero funkcií, a takouto funkciou je aj funkcia stabilizačná. Štát môže vďaka daňovému systému korigovať výkyvy v hospodárskom cykle, a to s využitím makroekonomickej pružnosti daní. Problém je, že nie všetky dane sú makroekonomicky pružné. Napríklad zníženie majetkovej dane by len veľmi ťažko viedlo k oživeniu ekonomického rastu. Ďalším problémom je fakt, že využitie pružnosti daní je možné len z krátkodobého časového hľadiska, keďže štát nemôže

z ekonomiky odčerpávať, resp. dodávať peniaze v dlhšom období. Jedným z aspektov, ktorý takisto komplikuje pôsobenie daní na makroekonomické agregáty, sú aj časové oneskorenia. Pod týmto pojmom sa rozumie doba, počas ktorej tvorcovia daňovej politiky zistia problém a rozhodnú sa ho riešiť, až napokon dôjde k návrhu a prijatí platnej legislatívy. Posledným štádiom je reakcia subjektov trhu na tieto zmeny v daňovej politike (Kubátová, 2009a).

2.2.5 Právna perfektnosť a politická prehľadnosť

Ďalším prvkom daní je ich právna priehľadnosť, čo znamená požiadavok na to, aby bolo zo zákona jasne zrozumiteľné kto a za akých podmienok je povinný zaplatiť daň. Z ekonomického pohľadu je dôležité aj to, aby túto daň platila skutočne osoba, ktorá je za to zo zákona zodpovedná. Vážne nedostatky tohto aspektu daní bývajú spájané s korporátnymi daňami. Ako účel tejto dane je možné opísať snahu zdaníť firmy za prospech, ktorý im plyní z verejných výdavkov. Pretože sa táto daň premieta do konečnej ceny výrobkov a služieb, je možné tvrdiť, že túto daň potom platia užívatelia týchto statkov a služieb, pričom ich spotreba býva často predmetom iných daní (Kubátová, 2009a).

Z vybraných daňových princípov vyplýva jedna významná skutočnosť, a to tá, že nastavenie optimálneho daňového systému je veľmi náročná záležitosť. Koniec koncov aj fakt, že dochádza k prekryvaniu rôznych daňových zásad, ktoré je navyše možné uplatniť len v určitom období, spôsobuje daňovým tvorcom ďalšie problémy.

2.3 Klasifikácia daní

Ako už bolo povedané, názory ekonómov na daňovú oblasť sú nejednotné, a to sa týka aj samotnej klasifikácie daní. Kritéria členenia daní pri ich triedení zohľadňujú rôzne hľadiská. Z dôvodu rozsiahlej škály týchto kritérií sa bude nasledujúca subkapitola venovať len vybraným kritériám klasifikácie daní, s ktorými sa práca bude bližšie stretávať v ďalšom texte.

2.3.1 Klasifikácia daní podľa vybraných hľadísk

Z predchádzajúceho textu vyplýva, že hľadiská na klasifikáciu daní sú vzťahované na viaceré väzby spojené s daňami.

a) Rozdelenie daní podľa väzby na dôchodok poplatníka.

Toto rozlíšenie je jedným z najzákladnejších a najstarších, aké história daní pozná. Široký (2008) tvrdí, že toto kritérium sa používa dokonca už od čias feudalizmu. Z tohto pohľadu delíme dane na priame a nepriame.

Priame dane sú platené poplatníkom priamo z jeho dôchodku alebo majetku za predpokladu, že ich nemôže preniesť na iný subjekt. Výška daňovej povinnosti pritom odráža jeho príjmovú alebo majetkovú situáciu. Priame dane sú adresné a je možné ich ďalej rozdeliť na dôchodkové (príjmové) a majetkové dane (Schultzová a kol., 2011; Širkoý, 2008).

U nepriamých daní neplatí subjekt, ktorý je povinný odvieť túto daň, ale prenáša túto povinnosť na iný subjekt, teda na platcu dane. Ten zaplatí daň v cene nakúpeného výrobku alebo poskytnutej služby. Nepriame dane sú neadresné a delia sa na univerzálne a selektívne. U týchto daní je dôležité poznamenať, že napr. v štátoch EU sa pod nepriamymi daňami veľmi často uvádzajú aj tie druhy daní, ktoré sú označované ako poplatky (napr. daň z herných stávk a lotérií). Vo väčšine štátov EU sú pod oblasťou nepriamych daní zahrnuté aj tzv. zelené dane, tiež známe aj ako environmentálne dane. Tie sú vybrané zo spotreby tovarov či surovín, ktoré sa nachádzajú v obmedzenom množstve, alebo ktoré znečisťujú životné prostredie (Schultzová a kol., 2011; Širkoý, 2008).

b) Podľa objektu – predmetu, na ktorý sú dane uložené

Podľa objektu, na ktorý sú dane uložené, sú rozdelené na dane z príjmu, zo spotreby a z majetku. Dane z príjmu alebo tiež dôchodkové dane sú predstavované napr. daňou zo zisku či daňou zo mzdy, a pod. Daň zo spotreby je tvorená daňou z pridanej hodnoty a spotrebnými, resp. selektívnymi daňami zo spotreby. Do poslednej skupiny daní, teda medzi majetkové dane, patria napr. daň z bytu, daň zo stavieb, daň z pozemkov, a pod. Širkoý (2008) sem radí aj dane výnosové, ktoré sú uvalené buď na hrubý obrat, čistý obrat alebo na obrat dosiahnutý u posledného spracovateľa (Schultzová a kol., 2011).

2.3.2 Klasifikácia daní podľa OECD

Dôležitým spôsobom klasifikácie daní je inštitucionálne triedenie, ktoré slúži za porovnávacím a riadiacim účelom. Takéto triedenie však musí vykazovať a spĺňať podmienku štatistickej preukázateľnosti u spravodajských jednotiek. Jedným z najvýznamnejších inštitucionálnych triedení je triedenie, podľa Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD). Princíp tejto klasifikácie spočíva v tom, že dane sa rozdelia do šiestich hlavných skupín, ktoré sa ďalej členia na podskupiny, pričom každá podskupina má svoje unikátne štvormiestne číslo (Kubátová, 2009a).

Toto triedenie je pomerne rozsiahle, a preto je zachytené v prílohe 1. V nasledujúcom texte sú pre lepšiu predstavu zachytené hlavné skupiny a najvýznamnejšie podskupiny klasifikácie.

Klasifikácia daní podľa OECD (Grúň, 2009).

1000	Dane z dôchodkov, ziskov a kapitálových výnosov
1100	Dane z dôchodkov, ziskov a kapitálových výnosov od jednotlivcov
1200	Dane z príjmov, ziskov a kapitálových výnosov od spoločnosti
2000	Príspevky na sociálne zabezpečenie
2100	Zamestnanci
2200	Zamestnávateľia
3000	Dane z miezd a pracovných síl
4000	Dane majetkové
5000	Dane z tovaru a služieb
5110	<i>Dane všeobecné</i>
5111	Daň z pridanej hodnoty
5120	<i>Dane zo špecifických tovarov a služieb</i>
5121	Spotrebné dane
6000	Ostatné dane

Podľa Kubátovej (2009b), je jednou z výhod tejto klasifikácie daní fakt, že je prehľadná pre štatistické účely z hľadiska príjmov verejných rozpočtov. Je zrejmé, že toto triedenie nie je vždy v súlade s daňovou klasifikáciou jednotlivých krajín, pretože slúži predovšetkým k medzinárodnému porovnaniu.

2.3.3 Klasifikácia daní podľa ESA95

Okrem OECD vytvára vlastnú kvalifikáciu daní aj Európska Únia, a to konkrétne Európsky štatistický úrad (Eurostat). Jeho najdôležitejšou úlohou je poskytovať obyvateľom EU vysoko kvalitný štatistický informačný servis. Používa jednotné pravidlá pri zhromažďovaní štatistických údajov získaných z národných štatistických inštitútov každého z členských štátov únie. Po zhromaždení údajov v požadovanej forme nasleduje ich konsolidácia a harmonizácia berúc do úvahy špecifiká každej krajiny, a tak dané údaje môžu byť použité globálne alebo komparatívne. Tento proces harmonizácie štatistických údajov je taktiež rozšírený na partnerov Európskej únie, ktorými sú napr. Nórsko či Švajčiarsko (Eurostat, 2014).

Na základe klasifikácie daní podľa Eurostatu sa zostrojuje jeden z významných ukazovateľov daňového zaťaženia, ktorým sa práca bližšie zaoberá v druhej a tretej kapitole. Preto bude následne načrtnutá klasifikácia daní podľa Eurostatu na základe metodiky ESA95. Podobne ako v prípade predchádzajúcej klasifikácie, aj tu bude celková klasifikácia Eurostatu zahrnutá v prílohe 2, a v texte budú priblížené len základné skupiny a podskupiny.

Klasifikácia daní podľa ESA95 (ČSÚ, 2009).

TRD 2 Dane z výroby a dovozu

TRD 21 Dane z produktov

TRD 211 Dane typu dane z pridanej hodnoty

TRD 214 Dane z produktov okrem DPH a dovozných daní

TRD 5 Bežné dane z dôchodkov, majetku, a pod.

TRD 51 Dane z dôchodkov

TRD 59 Ostatné bežné dane

TRD 91 Kapitálové dane

Je nutné konštatovať, že niektoré typy daní z tohto členenia podľa ESA95 neexistujú vo všetkých krajinách. Ak sú všetky tieto položky zrátané, získavame celkové daňové príjmy. Táto klasifikácia je v súlade s Nariadením EU 2516/2000 o zaznamenaní daní a sociálnych príspevkov a metodikou ESA 95 (Nariadenie EU 2223/96 k Európskemu systému účtov) (ČSÚ, 2009).

2.4 Daňová konkurencia, koordinácia a harmonizácia

Podkapitola 2.2 sa zaoberala požiadavkami, ktoré sú kladené na efektívne fungovanie daňového systému. Z ich popisu je zrejmé, že vytvorenie dokonale fungujúceho daňového systému, ktorý by spĺňal všetky spomínané zásady, nie je reálne. Z tohto dôvodu si krajiny musia stanoviť priority v oblasti daňovej politiky, na ktoré sa chcú zamerať. Výsledný daňový systém je ovplyvnený aj inými faktormi, ako napr. náboženskými, politickými, ekonomickými, a pod. O dnešnej dobe možno povedať, že je charakteristická vysokým stupňom rozvinutosti medzinárodného obchodu, a preto hrá významnú rolu aj faktor globalizácie, ktorý taktiež zohľadňuje daňové systémy obchodných partnerov. Následkami tohto faktoru môžu byť daňová koordinácia, prípadná daňová harmonizácia a v opačnom prípade môže dochádzať k daňovej konkurencii (Široký, 2008).

Daňovú koordináciu je možné chápať ako prvý stupeň k zbližovaniu daňových systémov. Výsledkom takéhoto zbližovania sú pravidlá a dohody, ktoré sú štátmi prijímané dobrovoľne, kvôli ich obojstrannej výhodnosti. Takáto spolupráca je veľmi významná najmä v integračných zoskupeniach a medzinárodných organizáciách, ako napr. OECD či Európska únia. Vo vyšších integračných stupňoch sa využíva hlbšia forma spolupráce, prostredníctvom ktorej dochádza k zbližovaniu a zlad'ovaniu daňových systémov zúčastnených krajín – k tzv. *daňovej harmonizácii*. V oblastiach, ktoré sú ponechané v kompetencii národných štátov, si

krajiny stanovujú podmienky, ktoré by mali prilákať do krajiny čo najväčší objem daňových základov. Tento proces sa nazýva *daňová konkurencia*. Názory na to, či je takáto konkurencia prospešná, sú rôzne. Vo všeobecnosti však prevažuje názor, že určitá miera daňovej konkurencie je prospešná (Široký, 2008; Kubátová a Vybíhal, 2004).

2.5 Daňové zaťaženie v empirickej literatúre

Ľudstvo sa stretáva s daňami alebo s ich rôznymi formami už od obdobia modernej doby ľudstva. Dôležitosť a významnosť daní podčiarkuje aj skutočnosť, že sa jedná o kľúčový príjem do verejných rozpočtov. S obrovským významom prichádza aj množstvo otázok a polemík na adresu daňovej politiky. Jedným z najvýznamnejších problémov v oblasti daní je práve otázka daňového zaťaženia. Ako už bolo zmienené, posudzovanie miery daňového zaťaženia subjektov súvisí s uplatňovaním daňových princípov.

Heady a Lawson (1992) okrem iného vo svojej štúdii poukazujú na dôležitý vzťah a vzájomnú súvislosť medzi teóriou a praxou. Podľa nich tržné ekonomiky obsahujú množstvo dôkazov o tom, že v ekonomike verejného sektoru je ekonomický výsledok v súlade so závermi teórie. Podľa nich teda existujú dôkazy, že sa daňové systémy vyvíjali v súlade s teóriou, a to napriek tomu, že impulz nemusí vždy vychádzať priamo z ekonómie.

Čo sa týka vývoja štruktúry daňového zaťaženia, je možné konštatovať, že sa jedná o dlhodobý proces, ktorý sa formoval vzhľadom na konkrétne podmienky v ekonomike. Týmito podmienkami sú myslené napr. hospodárske cykly, názory jednotlivých ekonomických škôl, a pod. Grůň (2009) medzi významné medzníky daňového zaťaženia zaraďuje okrem iného aj koniec 19. storočia, kedy napr. v Anglicku predstavovali dane 60 % až 70 % z celkových príjmov štátu. Súviselo to predovšetkým so skutočnosťou, že po mnohých rokoch proporcionálneho zdanenia bolo zavedené progresívne zdanenie. To postupne prebrali aj iné štáty. Ďalší vývoj prinieslo povojnové obdobie, v ktorom neustále narastali štátnych výdajov, a preto bolo potrebné nájsť dodatočné zdroje príjmov. Väčšina krajín postupovala zavádzaním nových spotrebných daní, avšak Nemecko ako prvé zaviedlo daň z obratu. Táto daň sa neskôr rozšírila do celej Európy a stala sa jedným z najdôležitejších zdrojov štátnych príjmov. Na základe ďalšieho vývoja došlo v osemdesiatych rokoch k zníženiu daňového zaťaženia, od čoho sa očakávalo oživenie ekonomiky.

Významnú úlohu daňového zaťaženia je možné potvrdiť aj v posledných desaťročiach, kedy je podľa OECD zrejмый a do značnej miery neprerušený vzostupný trend daní na ukazovateli HDP (daňová kvóta). To sa týka všetkých členských krajín OECD, kde je tento

trend zrejmy. (Revenue Statistics, 2013) S týmto trendom sa stotožňuje aj Hájek (2002), ktorý hovorí, že zvyšovanie daňového zaťaženia vo vyspelých priemyselných krajinách je v priamom protiklade s doporučeniami hlavných a prevládajúcich ekonomických teórií. Príčiny autor hľadá aj v iných ako ekonomických a narodných súvislostiach. Za tieto príčiny Hájek (2002) považuje rast nahromadeného národného bohatstva, rast objemu amortizácie, či vysokú úroveň spotreby. Tie v konečnom dôsledku pôsobia na nárast, resp. udržanie vysokých nárokov na základe pôsobenia inflácie a technologického pokroku. Tlak na rast verejných výdavkov sa teda odrazí na raste daňového zaťaženia.

Vo svete existuje veľa štúdií, ktoré sa zaoberajú aj podrobnejšími problémami ako je samotná výška daňového zaťaženia. Dôslednejšie sa následkami zdanenia na ekonomiku zaoberajú aj rastové teórie. Dlhodobé dohady sa vedú o tom, či sú pre ekonomiku škodlivejšie priame alebo nepriame dane.

Heady a Lawson (1992) zamerali svoju štúdiu na vplyv priamych a nepriamych daní na tržnú ekonomiku. Týkala sa predovšetkým Veľkej Británie a vtedajších 24 krajín OECD v časovom horizonte od konca sedemdesiatych do konca osemdesiatych rokov. Tvrdili, že relatívna váha nepriamych daní na celkovom zaťažení sa zmenila a príjem z nej plynúci sa zvýšil. Rovnako stúpila váha obecnej spotrebnej dane (predovšetkým VAT) na úkor špecifickej. V štúdií taktiež zmienili, že zmeny nepriamych daní závisia od konkurencie na trhu, pričom pri nízkej konkurencii nedochádza k zmenám cien výrobkov napriek zníženým sadzbám. Oblasť priamych daní je spomínaná aj v súvislosti s ponukou práce. Vysoké zdanenie práce ovplyvňuje nielen ochotu jedincov pracovať, ale aj dĺžku ich pracovnej doby. Systém s vysokým stimulom k práci by mal obsahovať vysokú priemernú sadzbu dane a nízku marginálnu sadzbu dane. Problémom môže byť, že takýto systém by dostatočne nespĺňal redistribučnú funkciu daní. Je vhodné spomenúť, že títo autori opisujú nepriame dane ako kľúčové pri financovaní verejných aktivít, pričom minimalizujú spoločenské straty a iné ekonomické distorzie, ku ktorým zdanenie vedie. O vplyve priamych a nepriamych daní na ekonomický rast píše vo svojej štúdií aj Kotlán, Machová a Janíčková (2011). Táto štúdia okrem iného hovorí aj o vplyve priamych a nepriamych daní na hospodársky rast, pričom využíva výsledky daňových ukazovateľov, a to daňovej kvóty a indexu WTI. O priamych daniach sa tu hovorí ako o prostriedku na odčerpanie investičných aktivít firiem, pričom daňové zaťaženie firiem je len časť z ich finančnej záťaže. Zvýšené zdanenie práce spôsobuje pokles ponuky práce a následne tlačí na firemné zisky, ktoré ďalej obmedzujú finančnú aktivitu firiem. Okrem toho vysoké zdanenie práce môže negatívne pôsobiť na hospodársky

rast prostredníctvom negatívneho vplyvu na výkon trhu práce. V prípade nepriamych daní štúdia poukazuje na rovnako negatívny vplyv na ekonomický rast, avšak prostredníctvom odlišných kanálov. Výsledky štúdie hovoria o tom, že krajiny s vysokým podielom priamych daní na daňovom mixe sa stretávajú s väčšími škodami na hospodárskom raste. Naopak krajiny s preferenciou nepriamych daní sa nestretli s tak negatívnym výsledkom.

V daňových teóriách je možné sa stretnúť aj so štúdiami, ktoré sa orientujú na jednotlivé skupiny priamych daní. Carey a Rabesona (2002) nadviazali na štúdiu Mendozu z roku 1994. Mendoza na základe svojej štúdie došiel k záverom, že krajiny OECD zvyšujú daňové zaťaženie práce o niečo viac ako je zaťaženie kapitálu. Carey a Rabesona (2002) modifikovali túto metodiku a spravili základné predpoklady realistickejšími. Zmeny sa týkali zaradenia sociálneho zabezpečenia medzi ovplyvňujúce faktory, rozšírenie pracovných príjmov o príspevky zamestnávateľa do penzijných fondov a ďalšie rozšírenie kapitálových daní o majetkové dane. Výsledky ich štúdie boli opačné ako v prípade Mendozu (1994) a odhalili, že za posledné štvrtstoročie bola o niečo viac zdaňovaná práca na úkor kapitálu.

Skutočnosť, že zdanenie príjmov je výrazným faktorom nielen na strane ponuky práce, ale ovplyvňuje aj investičnú činnosť firiem, je možné využiť vo svoj prospech. Takýto prípad je rozoberaný v práci Sedmihradského (2002), ktorý hovorí o snahe štátov poskytovať investorom nie len štandardné, ale aj o niečo výhodnejšie daňové podmienky oproti susedným štátom. Aj keď nedochádzalo k vzniku nekalej daňovej konkurencii, ani k vzniku nových daňových rajov, tendencia niektorých krajín ponúkať nižšie daňové sadzby oproti štátom Európskej únie bola zrejماً. Konkrétnym prípadom je Estónsko a Maďarsko, ktoré v deväťdesiatych rokoch stanovili sadzbu dane z príjmov pod 20 % v čase, keď sa priemer stredoeurópskych krajín pohyboval okolo 35 %. To odštartovalo preteky v znižovaní sadzieb a silneli obavy z podobného „*race to the bottom*“, ktoré vedie k stratám daňových výnosov.

O akomsi trende mierneho znižovania, prípadne udržiavanie nízkej úrovne daňového zaťaženia je možné hovoriť aj v súčasnosti. Lenže to do istej miery protirečí so skutočnosťou, že mnohé krajiny OECD hovoria o ďalších investíciách do zdravotníctva, školstva a iných oblastí verejného sektoru. Navyše v predchádzajúcom texte boli vyslovené názory, že udržanie súčasného blahobytu a vplyvu inflácie či technologického pokroku povedú k zvyšovaniu daňovej záťaže. Tento protiklad OECD vysvetľuje tým, že postupne dochádza k sprísňovaniu a kontrole v oblasti verejných výdavkov a taktiež aj výber a využitie zdanenia sa stáva efektívnejším. OECD preto vyslovuje názory, že v tomto veku väčšej transparentnosti a zodpovednosti je možné očakávať posun k „lepšiemu zdaneniu“ (Revenue Statistics, 2013).

2.6 Zhrnutie

V prvej kapitole boli bližšie priblížené teoretické základy spojené s daňovou oblasťou. V jednotlivých subkapitolách sa spomínali základné charakteristiky daní, ako napr. ich podstata či funkcia. Taktiež pri teoretických aspektoch netreba zabúdať ani na daňové zásady, na základe ktorých sa posudzuje miera daňového zaťaženia subjektov. Z prvých dvoch subkapitol sa dajú vyvodit' závery, že vytvorenie vhodného daňového systému je veľmi náročné a zahŕňa v sebe veľké množstvo prvkov, ktoré je potrebné brať do úvahy.

Vyššie uvedené skutočnosti spôsobujú pomerne výrazné rozdiely v zostavovaných daňových systémoch. Tie sú tvorené nielen s ohľadom na teoretické poznatky, ale berú do úvahy aj faktory špecifické pre konkrétne krajiny. Kvôli možnosti medzinárodného porovnávania je teda nevyhnutné, aby dochádzalo k inštitucionálnemu triedeniu. Potrebu jednotného triedenia daní si uvedomujú viaceré organizácie, pričom práca bližšie predstavuje triedenie podľa OECD a podľa Eurostatu, ktoré patria medzi najpoužívanejšie a najvýznamnejšie vo svete.

V poslednej subkapitole bola bližšie priblížená empirická literatúra, zameraná predovšetkým na daňové zaťaženie. Aj keď sú názory ekonómov na oblasť daní nejednotné, závery plynúce z týchto štúdií sa dajú zovšeobecniť do niekoľkých trendov. Za tieto trendy je možné považovať napríklad preferovanie nepriamych daní na úkor priameho zdanenia. Pre uprednostnenie nepriamych daní hovorí viacero faktov. Ako bolo zo štúdií zistené, pri vysokých priamych daniach dochádza k demotivácii ľudí pracovať, a taktiež k odčerpaniu investičných aktivít firiem. Rovnako bol zistený aj väčší problém pri ekonomickom raste v tých krajinách, kde bol výrazný podiel priamych daní na daňovom mixe. Okrem toho nepriame zdanenie sa vyznačuje stabilnými výnosmi a nedochádza ani k výrazným daňovým únikom. Ďalšou tendenciou je možné nazvať aj daňové zvýhodňovanie firiem, teda právnických osôb na úkor osôb fyzických. Mnohí ekonómovia tento postup obhajujú ako snahu prilákať investorov do krajiny, a vytvoriť tak vhodné investičné prostredie. Posledným sledovaným trendom je skutočnosť, že napriek neustálym investíciám do verejného sektoru a udržiavaní či zvyšovaní úrovne blahobytu občanov, nedochádza k výraznému zvyšovaniu daňovej záťaže. V poslednom období je dokonca možné pozorovať mierny pokles daňovej záťaže. Táto skutočnosť je niektorými odborníkmi považovaná za výsledok sprísnenej kontroly verejného sektoru a efektívnejšieho využívania a vyberania daní.

3 SPÔSOBY MERANIA DAŇOVÉHO ZAŤAŽENIA

Ukazovateľmi daňového zaťaženia sa riadi čoraz viac subjektov, ktoré vedia využiť potrebné poznatky. Aj preto vo svete vzniká potreba pre rôzne ukazovatele daňového zaťaženia. Každá zo známych metód vystihuje daňové zaťaženie subjektov v iných makroekonomických či mikroekonomických súvislostiach. Dôležitú úlohu týchto ukazovateľov podčiarkuje aj skutočnosť, že viacero významných organizácií vytvára vlastné ukazovatele so snahou o možnosť medzinárodnej komparácie.

Cieľom tejto časti diplomovej práce bude priblížiť vybrané ukazovatele daňového zaťaženia, z ktorých bude v poslednej kapitole zachytená analýza výsledkov. V nasledujúcom texte bude spomínaná daňová kvóta, vydávaná Organizáciou pre hospodársku spoluprácu a rozvoj¹ (OECD), predstavujúca najstarší a najpoužívanější ukazovateľ daňového zaťaženia na svete. Ďalším ukazovateľom bude World Tax Index, ktorý je alternatívnym ukazovateľom daňového zaťaženia pre krajiny OECD a zahŕňa v sebe kombináciu tvrdých a mäkkých dát. Posledným spomínaným ukazovateľom budú implicitné daňové sadzby, ktoré sú tvorené Európskou komisiou a čerpajú z vysokokvalitných dát národných účtov jednotlivých krajín.

3.1 Daňová kvóta

Ako už bolo spomenuté, jedná sa o najpoužívanější ukazovateľ daňového zaťaženia pre medzinárodné komparácie. Týmto ukazovateľom sa zaoberajú rôzne inštitúcie ako napr. OECD, Eurostat alebo Medzinárodný menový fond (IMF). Rozdielnosť medzi výslednými hodnotami spočíva v metóde výpočtu. Vo viacerých analýzach sa používa metóda OECD, ktorá je považovaná za najvhodnejšiu. Rovnako aj v tejto práci bude využívaná vyššie spomenutá metóda, pričom bude popísaný aj rozdiel medzi ďalšími metódami. Dostupnosť údajov o miere zdanení je na portáli štatistík OECD už od roku 1965, kedy sa použil tento ukazovateľ po prvýkrát (Schultzová, 2007).

Je zrejmé, že ide o dlhodobo používaný makroekonomický ukazovateľ, aj napriek mnohým diskusiám a názorom na jeho vypovedaciu hodnotu a použiteľnosť. Výhodám i nevýhodám, a rovnako aj metodológii, štruktúre či rozlišovaní konkrétnych typov daňovej kvóty, bude venovaný nasledujúci text.

¹ Členské krajiny k 31.12. 2012: Belgicko, Dánsko, Francúzsko, Grécko, Holandsko, Írsko, Island, Kanada, Luxembursko, Nemecko, Nórsko, Portugalsko, Rakúsko, Spojené Štáty Americké, Španielsko, Švajčiarsko, Švédsko, Turecko, Veľká Británia, Taliansko, Japonsko, Fínsko, Austrália, Nový Zéland, Mexiko, Česká republika, Poľsko, Maďarsko, Kórea, Slovensko, Čile, Estónsko, Izrael, Slovinsko.

3.1.1 Definícia a spôsob výpočtu daňovej kvóty

Daňová kvóta v najjednoduchšej forme vyjadruje podiel daňových výnosov k nominálnemu HDP vyjadrený v percentách. Štát ju sleduje spravidla za obdobie jedného roku. Tento makroekonomický ukazovateľ v zásade nevypovedá o daňovom zaťažení konkrétneho aktéra, ale vďaka tomu, že konečným nositeľom daní je jednotlivец, môže byť vhodným ukazovateľom daňového zaťaženia. Vo všeobecnosti daňová kvóta vyjadruje to, aká časť HDP je prerozdeľovaná cez verejné rozpočty. Avšak, je treba byť obozretným, pretože predovšetkým v dôsledku deficitného financovania, môže byť prerozdeľovanie vyššie ako informuje daňová kvóta (Kotlán, 2010; Schultzová a kol., 2007).

Vo všeobecnosti sa vymedzujú tri formy daňovej kvóty, pričom sa rozlišujú v závislosti na rozsahu verejných príjmov vyjadrených v čitateli zlomku. Konkrétne podoby daňovej kvóty sú zachytené v nasledujúcom texte.

3.1.1.1 Jednoduchá daňová kvóta

Touto jednoduchou daňovou kvótou sa rozumie podiel daní na HDP bez poistného. V čitateli tohto zlomku sú zahrnuté iba tie príjmy verejných rozpočtov, ktoré sa ako dane skutočne označujú. Vzhľadom na to, že v tomto ukazovateli sú zahrnuté iba dane v právnom slova zmysle, nie je poňatie jednoduchej daňovej kvóty relevantné pre medzinárodnú komparáciu. Vzorec na výpočet jednoduchej daňovej kvóty vyjadruje rovnica 3.1 (Szarowská, 2007; VŠFS, 2011).

$${}_sQ_T = \frac{Y_T}{GDP} \times 100 \quad [\%], \quad \text{kde:} \quad (3.1)$$

${}_sQ_T$ – je jednoduchá daňová kvóta,

Y_T – je výnos z vybraných daní,

GDP – je hrubý národný produkt.

3.1.1.2 Zložená daňová kvóta

Táto daňová kvóta predstavuje vhodnejší prístup pre medzinárodné porovnanie, pretože čitateľ zlomku predstavuje aj dane z ekonomického pohľadu. Týmito daňami sa rozumejú povinné príspevky na sociálne zabezpečenie a verejné zdravotné poistenie. Zložená daňová kvóta sa vypočíta podľa rovnice 3.2 (Szarowská, 2007; VŠFS, 2011).

$${}_kQ_T = \frac{Y_T + IS + C + D}{GDP} \times 100 \quad [\%], \quad \text{kde:} \quad (3.2)$$

κQ_T – je zložená daňová kvóta,

Y_T – je výnos z vybraných daní,

IS – je poistné na sociálne zabezpečenie,

C – sú poplatky,

D – je clo,

GDP – je hrubý domáci produkt.

3.1.1.3 Konsolidovaná daňová kvóta

Okrem jednoduchej a zloženej daňovej kvóty sa vo svete používa aj ďalšia forma, ktorou je konsolidovaná daňová kvóta. Tá vylučuje poistné na sociálne a zdravotné poistenie hradené vládny sektorom ako zamestnávateľom. Vzorec pre jej výpočet vyjadruje rovnica 3.3 (Szarowská, 2007; VŠFS, 2011).

$${}_c Q_T = \frac{Y_T + IS + C + D - S}{GDP} \times 100 \quad [\%], \quad \text{kde:} \quad (3.3)$$

κQ_T – je zložená daňová kvóta,

Y_T – je výnos z vybraných daní,

IS – je poistné na sociálne zabezpečenie,

C – sú poplatky,

D – je clo,

S – je sociálne poistné zamestnancov verejného sektoru,

GDP – je hrubý domáci produkt.

Pre medzinárodnú komparáciu sa najčastejšie využíva zložená daňová kvóta. V práci bude spracovaná a rozoberaná práve zložená daňová kvóta z toho dôvodu, že aj v ďalších ukazovateľoch je zahrnutý podiel do poistných fondov. Taktiež existujú aj možnosti členenia tohto ukazovateľa podľa typu ekonomickej aktivity. Daňová kvóta v takomto prípade postihuje prácu, kapitál alebo spotrebu, čo sa odrazí na čitateli zlomku pre výpočet konkrétneho zaťaženia. K vymedzeniu daňovej kvóty môže dochádzať aj na základe typu dane, a to v podobe daňovej kvóty pre priame a nepriame dane (Kotlán, 2010).

3.1.2 Metodika pre výpočty daňovej kvóty

Ako už bolo viackrát spomenuté, daňová kvóta je najčastejšie používaným makroekonomickým ukazovateľom daňového zaťaženia. Aj z tohto dôvodu sa týmto ukazovateľom zaoberá viacero svetových inštitúcií. Ako najvhodnejšie sa javí členenie podľa metodológie OECD, ktoré sa aj v medzinárodných komparáciách využíva najčastejšie. Samotná kategorizácia daňovej kvóty je skôr empirickou ako teoretickou záležitosťou (Kotlán, 2010).

Výsledné hodnoty jednotlivých inštitúcií sa nezhodujú vzhľadom na použitú odlišnú metodiku pri výpočtoch HDP. V prípade krajín EU je HDP vypočítané na základe metodiky ESA95, teda na aktuálnej báze, ktorá bude popísaná nižšie. Čo sa týka daňových príjmov, tie možno určiť buď na cash (hotovostnom) princípe, alebo na princípe aktuálnom. Rozdielnosť výsledkov môže byť spôsobená aj vďaka tejto odlišnosti položiek, zahrnutých do spomínaných daňových príjmov. IMF nezahŕňa do daňových príjmov poistné platené vládou za zamestnanca vládneho sektora. Ide len o transfer v rámci verejného sektora, nie o presun zdrojov zo súkromného do verejného sektora. Eurostat aj OECD toto poistné zahŕňajú do svojich daňových príjmov. Pre meranie daňových príjmov používa OECD hotovostný princíp (MFCR, 2006).

Hotovostný princíp spočíva v stanovení daňových príjmov podľa ich výšky, ktorá sa zúčtuje k danému okamihu na účty vlády, pričom nie je rozhodný okamih vzniku povinnosti subjektu daň platiť. Hoci je týmto systémom možné výšku daňových príjmov vcelku jednoducho určiť, Eurostat ho z dôvodu konzistentnosti pre meranie s aktuálne vypočítaným HDP nevyužíva (MFCR, 2006).

Aktuálna báza znamená, že sa transakcie a udalosti vykazujú v čase ich vzniku (a nie v čase príjmu alebo výdavku peňažných prostriedkov alebo ich ekvivalentov), a sú vykázané v účtovnom období a vo finančných výkazoch obdobia, s ktorým súvisia. Hoci tento spôsob presnejšie zobrazuje skutočné hospodárenie vlády, vzniká tu problém s presným určením výšky príjmov vlády v danom roku, ktoré nemožno definitívne zistiť ani s odstupom niekoľkých rokov - preto sa využívajú rôzne formy odhadov (napr. upravené hotovostné príjmy) (MFCR, 2006).

3.1.3 Štruktúra daňovej kvóty

Dôležitá nie je len celková výška sledovaného ukazovateľa, ale taktiež aj hodnota jednotlivých zložiek, z ktorých je tvorený. Podľa Kubátovej (2009a) je daňová kvóta

rôznorodá, čomu odpovedá aj jej štruktúra, teda tzv. daňový mix. Táto rôznorodosť je popísaná nielen z hľadiska druhov daní ktorými je tvorená, ale aj z hľadiska daňového určenia. Zložkami zloženej daňovej kvóty je možné rozumieť napr. rozdelenie daní na priame a nepriame dane, a na sociálne a zdravotné poistenie, pričom sa jedná o najvýznamnejšie zložky daňových príjmov. Vývoj podielu týchto zložiek na celkovej zloženej daňovej kvóte je zachytený v nasledujúcej tabuľke 3.1, pričom pre lepšiu predstavu je zobrazovaný celkový priemer všetkých členských krajín OECD.

Pri dostupnosti údajov je dôležité podotknúť, že najnovšie údaje sú pre celkový priemer OECD dostupné za rok 2011. V niektorých konkrétnych krajinách sú síce vypracované odhady aj na rok 2012, avšak kvôli chýbajúcim údajom vo viacerých krajinách nie je možné určiť odhad pre celkový priemer, ktorý je zobrazovaný v nasledujúcej tabuľke.

Tabuľka 3.1 Podiel jednotlivých zložiek na celkovej zloženej daňovej kvóte priemeru OECD v %

typ dane/rok	1965	1975	1985	1995	2005	2010	2011
Priame, dôchodkové dane	34,7	37,1	36,9	34	34,4	33,1	33,5
Nepriame dane	38,4	32,8	33,7	33,8	33,2	33,1	32,9
Sociálne a zdravotné poistenie	17,6	22	22,1	25,1	25,1	26,5	26,2

Zdroj: stats.oecd.org, 2014

Z vývoja jednotlivých zložiek daňovej kvóty je zrejmé, že význam priamych daní na celkovom daňovom zaťažení postupom času klesal. V prípade nepriamych daní sa však dá hovoriť o pomerne vyrovnanom priebehu s miernou tendenciou rásť, za obdobie posledných dvoch rokov. V súčasnosti sa dá hovoriť o trende, kde sa zvyšuje význam práve nepriamych daní na celkovom daňovom zaťažení na úkor priameho zdanenia. To odpovedá aj štandardne vžitej ekonomickej teórii, ktorá dáva prednosť nepriamym daniam pred priamymi, ako to bolo opísané v predchádzajúcej kapitole.

Z tabuľky 3.1 je taktiež zrejmé, že s postupom času stúpa význam sociálneho a zdravotného poistenia, aj keď nie tak razantne ako tomu bolo medzi rokmi 1985 až 1995. Stále je však táto hodnota veľmi významná v otázke príjmov do verejných rozpočtov.

Zložky daňovej štruktúry je možné posudzovať aj na základe ekonomickej aktivity. V takom prípade by išlo o zložky práce, kapitálu či spotreby. V prípade zloženej daňovej

kvóty vytvárané na základe klasifikácie daní OECD je možné rozlišovať šesť hlavných kategórií, ktoré sa ďalej delia na podkategórie. Podiel významnosti jednotlivých zložiek hlavných kategórií na celkovej daňovej kvóte vyjadruje nasledujúca tabuľka 3.2.

Opäť je vhodné pripomenúť, že poslednými dostupnými údajmi pre priemerné hodnoty OECD v hlavných kategóriách sú údaje z roku 2011. Aj keď sú pre niektoré krajiny vypracované odhady pre rok 2012, vďaka neúplnému zoznamu odhadov nie je možné predstaviť novšie údaje pre priemer všetkých krajín OECD.

Tabuľka 3.2 Podiel základných skupín daní podľa klasifikácie OECD na celkovej zloženej daňovej kvóte priemeru OECD v %

skupina daní/rok	1965	1975	1985	1995	2005	2010	2011
1000	34,7	37,1	36,9	34	34,4	33,1	33,5
2000	17,6	22	22,1	25,1	25,1	26,5	26,2
3000	1	1,3	1,1	0,9	1	1	1,1
4000	7,9	6,3	5,4	5,3	5,6	5,5	5,4
5000	38,4	32,8	33,7	33,8	33,2	33,1	32,9
6000	0,4	0,5	0,8	1	0,6	0,6	0,6

Zdroj: stats.oecd.org, 2014

Podľa Kubátovej (2009a) v celkových daňových výnosoch každej krajiny sú ako hlavný príjem dva až tri zdroje a ostatné majú skôr doplnkový charakter. Tomuto nasvedčujú aj výsledky z tabuľky 3.2, kde za tieto zdroje je možné považovať predovšetkým skupinu dôchodkových (1000) a spotrebných (5000) daní, ale taktiež aj príspevky na sociálne zabezpečenie (2000). Skupina majetkových daní, daní z miezd a pracovných síl či ostatné dane nemajú tak výrazný podiel na celkovom zaťažení ako vo vyššie spomínaných skupinách daní. Avšak rozdielna štruktúra daňových systémov jednotlivých krajín spôsobuje, že od priemeru zachyteného v predchádzajúcej tabuľke sa množstvo krajín odchyľuje.

3.1.4 Výhody a nevýhody daňovej kvóty

V dnešnej dobe je veľmi náročné nájsť ukazovateľ daňového zaťaženia, ktorý by bol vhodný pre medzinárodnú komparáciu. Je to najmä kvôli rozdielnym daňovým systémom po celom svete, ktoré sa navyše stále formujú a menia. O problematike využívania daňovej kvóty ako medzinárodného ukazovateľa daňového zaťaženia sa viedlo už mnoho diskusií a existuje viacero názorov na jeho vypovedaciu hodnotu. V nasledujúcom texte budú priblížené pozitíva aj negatíva spojené s používaním daňovej kvóty ako ukazovateľa daňového zaťaženia.

Zásadnou nevýhodou, môže byť skutočnosť, že daňová kvóta fakticky vôbec nemusí vypovedať o reálnej výške daňového bremena. Tento fakt je spôsobený tým, že nemusí existovať dokázateľná korelácia medzi efektívnym daňovým zaťažením a daňovou výnosnosťou. Z Lafferovej krivky vyplýva, že vzťah medzi veľkosťou efektívneho daňového zaťaženia (popísaného napríklad nominálnou daňovou sadzbou) na jednej strane a daňovými výnosmi na strane druhej, sa v čase veľmi výrazne mení a navyše je zjavne nelineárny. Pri pomerne nízkom daňovom zaťažení môže existovať priama úmera medzi jeho výškou a daňovými výnosmi, avšak s klesajúcim medzným výnosom pri dodatočnom zvýšení tejto sadzby. Od určitej veľkosti zdanenia však dochádza k zmene závislosti a väzba sa stane nepriamo úmernou. V takomto prípade zväčšenie daňového zaťaženia nevedie k zvýšeniu daňových výnosov (tým pádom aj daňovej kvóty), ale naopak, k ich zníženiu. V opačnom prípade je možné, že vyššia hodnota daňovej kvóty môže znamenať zlepšenie efektívnosti výberu daní, a nie napr. zvýšenie daňového zaťaženia (Kotlán a Machová, 2012a).

V rámci ďalších nedostatkov tohto ukazovateľa, je potrebné sa zamerať na vzorec výpočtu, ktorý v zjednodušenej forme predstavuje podiel vybraných daní na HDP. Na podobnú problematiku sa vo svojej štúdii zameriava Kubátová (2009b), ktorá poukazuje na fakt, že výsledné číslo závisí nielen od hodnoty menovateľa, ale aj čitateľa. Čo sa týka odhadu HDP, ten môže byť značne podhodnotený z dôvodu existencie tzv. šedej ekonomiky. Objem tejto nelegálnej ekonomiky predstavujú nezdanené dôchodky poplatníkov, pričom jej hodnoty v krajinách OECD sa odlišujú. Čím závažnejšia je úloha tejto ilegálnej ekonomiky, tým viac je nadhodnotená daňová kvóta. Navyše je potrebné zohľadniť aj metodologické rozdiely medzi krajinami pri výpočte HDP. Problém sa môže vyskytnúť aj pri určovaní daní v čitateli pomeru. V klasifikácii OECD sa pojem dane obmedzuje na povinné, nevratné platby do sektora verejnej správy. Definícia vyššie ukazuje, že povinné príspevky na sociálne zabezpečenie sú klasifikované ako dane, a majú tak vplyv na výšku daňovej kvóty. Avšak, tento prístup k príspevkom nie je uplatňovaný všetkými autormi a inštitúciami. Rozdiely kvót v prípade zahrnutia a nezahrnutia sociálneho zabezpečenia tak môžu dosahovať vysoké hodnoty. K rovnakým záverom dospel aj Bojňanský et al. (2010), ktorý vidí ďalší problém aj v tempe rastu HDP, ktoré nemusí zodpovedať tempu rastu výnosu z daní.

Ďalším problémom spojeným s využívaním daňovej kvóty je, že tento ukazovateľ nezahrňuje daňové výdaje. To má za následok, že dochádza k zníženiu daňových výnosov, a tým aj ukazovateľa daňovej kvóty. K rovnakej situácii dochádza aj v prípade vládnej regulácie, a taktiež nezohľadňuje ani nárast verejného dlhu. Okrem vyššie zmienených

nedostatkov existujú aj problémy s časovým oneskorením medzi skutočnou daňovou povinnosťou a skutočnou platbou daní (Kotlán, 2010; Kubátová, 2009a).

Navzdory mnohým a pomerne významným nedostatkom, je daňová kvóta stále najvhodnejším ukazovateľom daňového zaťaženia v mnohých analýzach. Základnou výhodou tohto ukazovateľa je jeho komplexnosť a jednoduchosť. Navyše dáta sú ľahko dostupné a použiteľné pre širokú škálu krajín v pomerne dlhom období. Výsledná hodnota je určovaná v percentách, čo dostatočne vyhovuje pre podmienky medzinárodnej komparácie. Aj kvôli týmto vlastnostiam, je daňová kvóta takmer výhradne používaným ukazovateľom pri komparatívnych štúdiách a ekonometrických analýzach (Kotlán a Machová, 2012a).

3.2 World Tax Index

Tento multikriteriálny ukazovateľ daňového zaťaženia je alternatívou k meraniu a následnému posudzovaniu výšky zdanenia v krajinách OECD. V prípade World Tax Index sa výklad daňového zaťaženia netýka iba výšky daňových príjmov a ich vzťahu k HDP, ako tomu bolo v predchádzajúcom prípade daňovej kvóty. Index WTI vo svojej štruktúre zahŕňa aj ďalšie aspekty, ktoré sú významné pri hodnotení daňového zaťaženia. O týchto aspektoch bude viac napísané v podkapitole týkajúcej sa štruktúry a metodiky WTI. Všeobecne známe ukazovatele daňového zaťaženia sú založené na tvrdých alebo mäkkých dátach. V prípade indexu WTI však ide o kombináciu vysokokvalitných tvrdých i mäkkých dát, čo je možné považovať za jeho výhodu v porovnaní s inými ukazovateľmi (WTI, 2014a).

3.2.1 Metodika a stanovenie hodnôt indexu WTI

Ako už bolo povedané, jedná sa o ukazovateľ, ktorý je alternatívou k meraniu daňového zaťaženia. Jeho zloženie pozostáva z kombinácie tvrdých a mäkkých dát, čo predstavuje spomínanú výhodu oproti iným ukazovateľom.

Čo sa týka mäkkých dát, tie sú získané z dotazníkového šetrenia u najvýznamnejších daňových odborníkov v jednotlivých krajinách OECD. Z týchto mäkkých dát bol vyjadrený aj kvalifikovaný znalecký posudok (Qualified Expert Opinion – QEO). Aj preto je možné povedať, že sa jedná o mäkké dáta s vysokou vypovedacou hodnotou. Toto dotazníkové šetrenie prebiehalo v troch kolách, a to postupne v rokoch 2010, 2011 a posledné šetrenie prebehlo v roku 2012. V týchto dotazníkoch odpovedali vybraní ekonómovia na základe subjektívneho hodnotenia, pričom ich úlohou bolo pripisovať váhu jednotlivých daní na celkovom daňovom zaťažení. Pri tomto hodnotení bolo brané do úvahy kritérium daňovej výnosnosti, kritérium vplyvu na ekonomickú výkonnosť či na distribučnú spravodlivosť.

V ďalšej podkapitole venovanej štruktúre indexu WTI bude možné vidieť, aká váha bola odborníkmi daná pre jednotlivé typy dane (Kotlán, 2010).

Pokiaľ ide o jednotlivé čiastkové indexy, ich váhy v celkovom indexe WTI boli tiež stanovené daňovými odborníkmi, ale tentoraz s použitím Saatyho metódy párového porovnania. Váhy jednotlivých daní v celkovom daňovom indexe boli zostrojené rovnako ako váhy jednotlivých zložiek v prípade konkrétnych daní. To slúži ako základ pre stanovenie významu týchto zložiek tvrdých dát v daňovom indexe (Kotlán a Machová, 2012b).

Tvrde dáta boli čerpané z viacerých svetovo uznávaných inštitúcií, a to primárne z databázy OECD a taktiež Svetovej banky. Tieto tvrde dáta boli použité pri konštrukcii subkategórií, na ktorých boli postavené jednotlivé hlavné kategórie. Samotné dáta museli prejsť viacerými úpravami. Vzhľadom k tomu, že tvrde dáta používané pre výpočet sa menia v rôznych úrovniach, bolo nutné vykonať ich štandardizáciu, čiže transformovať hodnoty z uzavretého intervalu 0-1, a to podľa nasledujúcej rovnice 3.4 (Kotlán a Machová, 2012b).

$$X_s = \frac{X_i - X_{\min}}{X_{\max} - X_{\min}}, \quad \text{kde:} \quad (3.4)$$

X_s - je štandardizovaná hodnota,

X_i - je hodnota i-tej krajiny,

X_{\min} - je minimálna hodnota z hodnôt krajiny, na ktorú sa vzťahuje,

X_{\max} - je maximálna hodnota z hodnôt krajiny, na ktorú sa vzťahuje.

Úpravami prešli takisto aj jednotlivé sub-indexy, ktoré boli vykalkulované na základe nasledujúcej rovnice 3.5 (Kotlán a Machová, 2012b).

$$S_k = \sum_{i=1}^N \left(X_{s_i} \frac{QEO_i}{100} \right), \quad \text{kde:} \quad (3.5)$$

S_k - je hodnota k-teho čiastkového indexu,

X_{s_i} - je štandardizovaná hodnota i-teho komponentu čiastkového indexu,

QEO - je váha vyplývajúca z QEO pre i-tý komponent,

N - je počet zložiek čiastkového indexu.

Výsledný celkový index WTI je potom vypočítaný súčtom všetkých piatich sub-indexov na základe rovnice 3.6 (Kotlán a Machová, 2012b).

$$WTI = \sum_{k=1}^5 \left(S_k \frac{QEO_k}{100} \right), \quad \text{kde:} \quad (3.6)$$

QEO_k - je váha k-teho čiastkového indexu definovaná na základe QEO.

Index WTI nabera hodnoty v intervale od 0 do 1 a vyššie hodnoty znamenajú vyššie daňové zaťaženie. V rovnakom intervale sa pohybujú aj čiastkové indexy, z ktorých je tvorený index celkový.

3.2.2 Štruktúra indexu WTI

Ako už bolo spomenuté, World Tax Index je multikriteriálny ukazovateľ, čo znamená, že sa skladá z niekoľkých čiastkových indexov. Tieto sub-indexy sa zaoberajú rôznymi skupinami daní, ktoré sú v súlade s klasifikáciou podľa OECD. Tieto indexy sú taktiež rozdelené do ďalších čiastkových kategórií. Z predchádzajúceho textu je známe, že index WTI sa neobmedzuje iba na posúdenie daňových príjmov v pomere k nominálnemu HDP, ale snaží sa zachytávať aj na iné aspekty, ktoré môžu výrazne ovplyvniť skutočné daňové zaťaženie ekonomických subjektov. Jedná sa napríklad o problematiku daňovej progresie, administratívne náklady, ktoré sú významné predovšetkým u korporátneho zdanenia, ale aj daňové úľavy, stimuly a ďalšie. Čo sa týka pokrytia daní, World Tax Index predstavuje 95 % z daňového mixu vo vybraných krajinách OECD. Je zrejmé, že nie všetky dane môžu byť obsiahnuté vo vytvorených indexoch, pretože daňové systémy jednotlivých krajín sú špecifické pre konkrétne ekonomiky a nie sú zosynchronizované, aby bolo možné komparovať všetky dane. Pri ukazovateli WTI ide o 5 % daní tak špecifických, že ich komparácia je prakticky nemožná (Kotlán a Machová, 2012b).

Každý z jednotlivých čiastkových indexov je dôsledkom niekoľkých faktorov čo znamená, že aj čiastkové indexy obsahujú ďalšie zložky. Aj keď došlo k úpravám niektorých čiastkových indexov, štruktúra súhrnného ukazovateľa zostala nezmenená a zodpovedá štandardnej daňovej klasifikácii OECD. Konštrukcia indexu WTI po úpravách z roku 2013 je zachytená v tabuľke 3.3.

Tabuľka 3.3 Konštrukcia indexu WTI

Osobná dôchodková daň - Personal Income Tax (PIT)	nominálna daňová sadzba
	miera progresivity
	osobné odpočty
	príspevky na sociálne zabezpečenie
Korporátna dôchodková daň - Corporate Income Tax (CIT)	nominálna daňová sadzba
	miera progresivity
	daňové stimuly
	daňová uznateľnosť nákladov
	administratívna náročnosť
Daň z pridanej hodnoty / daň z obratu - Value Added Tax (VAT)	základná sadzba dane
	znížená sadzba dane
	registračná povinnosť
	Výnimky
Individuálne majetkové dane - Individual Property Taxes (PRO)	opakujúce sa dane z nehnuteľného majetku
	opakujúce sa dane z čistého bohatstva
	dedičská a darovacia daň
	dane z finančných a kapitálových transakcií
	iné dane z nehnuteľností
Iné dane na spotrebu - Others Taxes Consumption (OTC)	daň z piva
	daň z vína
	daň z alkoholu
	daň z tabaku
	daň z minerálnych olejov

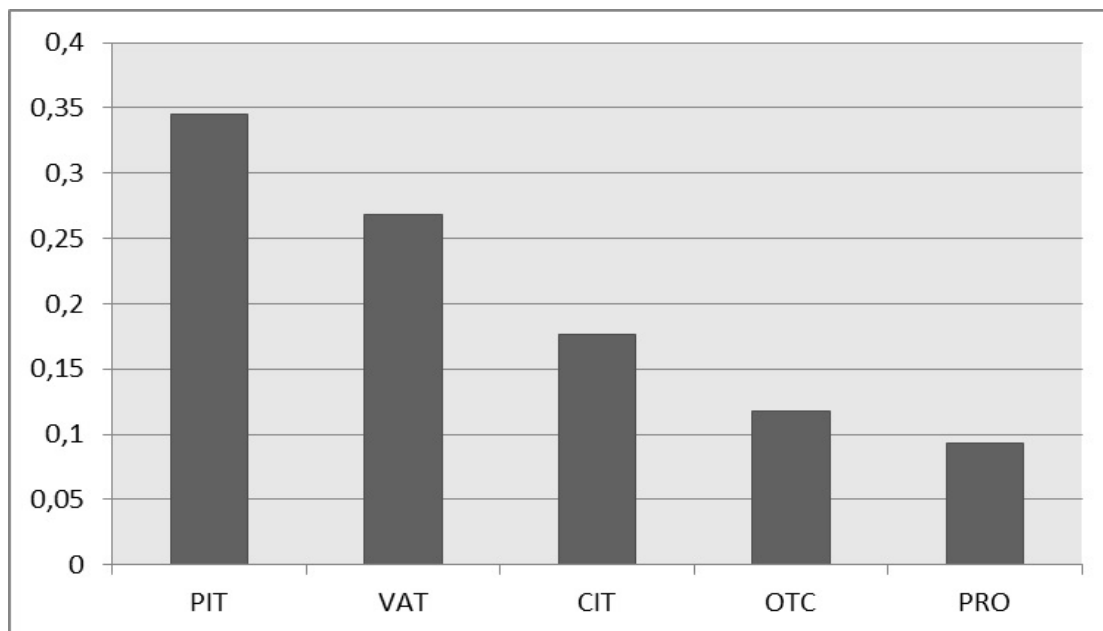
Zdroj: Machová a Kotlán, 2013

Z tabuľky 3.3 je zrejmé, že tvorcovia indexu WTI zahrnuli do hodnotenia daňovej záťaže omnoho širšie aspekty ako je tomu v prípade daňovej kvóty. Ako už bolo spomenuté, mäkké dáta sú získané od renomovaných odborníkov na daňovú oblasť. Tí sa zhodli na tom, že veľký význam majú aj aspekty administratívneho zaťažovania, daňových stimulov alebo miera progresivity zdanenia. Tieto aspekty však ukazovateľ daňovej kvóty nezahrňuje.

Čo sa týka významnosti jednotlivých typov daní (daňový mix), tie majú v celkovom indexe WTI rozdielne váhy. Tieto váhy sú určené na základe mäkkých dát, ktoré pozostávajú zo subjektívneho hodnotenia významných daňových odborníkov z jednotlivých krajín. Machová a Kotlán (2013) podľa najnovšej štúdie uvádzajú, že došlo k úpravám niektorých čiastkových indexov, no štruktúra súhrnného ukazovateľa zostala nezmenená a naďalej

zodpovedá štandardnej daňovej klasifikácii OECD. O váhe, ktorú majú tieto sub-indexy na celkovej výslednej hodnote ukazovateľa WTI vypovedá obrázok 3.1.

Obrázok 3.1 Priemerné váhy sub-indexov v krajinách OECD v roku 2012



Zdroj: Machová a Kotlán, 2013

Z obrázku vyplýva, že z piatich sub-indexov má podľa odborníkov najväčšiu váhu osobná dôchodková daň, ktorá predstavuje takmer 35 % z celkového indexu WTI. Nasleduje daň z pridanej hodnoty s podielom 27 % a korporátna dôchodková daň s váhou 18 %. Je preto zrejmé, že práve tieto zložky budú významne ovplyvňovať postavenie konkrétnych krajín v súhrnnom ukazovateli WTI. Posledné skupiny daní tvorené selektívnymi spotrebnými daňami a majetkovými daňami, tvoria dohromady okolo 20 % z celkového indexu WTI. S čiastkovými indexmi a ich váhou v jednotlivých krajinách sa stretneme v ďalšej kapitole.

3.3 Implicitné daňové sadzby

Meraním daňového zaťaženia sa zaoberajú aj inštitúcie v Európskej únii, kde od roku 1995 Európska komisia (konkrétne Generálne riaditeľstvo pre dane a colnú úniu) zverejňuje vlastný makroekonomický ukazovateľ daňového zaťaženia, a to implicitné daňové sadzby (Implicit Tax Rate – ITR). Vo všeobecnosti je možné povedať, že implicitné sadzby dane merajú priemerné efektívne daňové zaťaženie konkrétnych ekonomických príjmov. Európska komisia sa pritom zameriava na tri ekonomické činnosti, a to prácu, kapitál a spotrebu. Na základe toho sú implicitné sadzby definované ako pomer všetkých daňových výnosov danej ekonomickej činnosti k číslu, ktoré má predstavovať potenciálne daňové

základy. Jeden z dôvodov, prečo sa tieto sadzby počítajú je ten, že by mali vyriešiť nedostatočnú vypovedaciu hodnotu pomeru celkových daňových príjmov na HDP (Taxation trends in the EU, 2013).

3.3.1 Výhody a nevýhody implicitných daňových sadzieb

Výhodou tohto ukazovateľa je fakt, že prekonáva hranice jednoduchého porovnávania štatutárnych sadzieb a užšie vymedzuje daňový základ. Tým sa dá vyhnúť chybám, ktoré plynú pri použití ukazovateľov, akými sú napr. daňová kvóta. Dáta sú navyše získané z národných účtov jednotlivých krajín, a preto sa považujú za vysoko kvalitné. Implicitné daňové sadzby umožňujú monitorovať úroveň daňového zaťaženia v čase (umožňujú identifikovať posuny medzi zdanením a rozdielnymi ekonomickými funkciami, t.j. od kapitálu k práci) a naprieč krajinami (Taxation trends in the EU, 2013).

Za nevýhodu je možné považovať skutočnosť, že implicitné daňové sadzby sú počítané len pre členské krajiny Európskej únie, a preto je medzinárodná komparácia pomocou ITR mimo EU nemožná. Medzi krajiny, pre ktoré bol tento ukazovateľ vypočítaný, patrí aj Nórsko. Za ďalšiu nevýhodu je považovaná skutočnosť, že tento ukazovateľ nevypovedá o skutočnej daňovej incidencii, predovšetkým s ohľadom na dopad medzi sektormi spotreby, práce či kapitálu. Je dôležité si uvedomiť, že konečný ekonomický dopad daňového zaťaženia (daňová incidencia) môže byť často prenesený z jedného daňovníka na ďalšieho, a to vďaka vzájomnému pôsobeniu dopytu a ponuky. Najtypickejším príkladom je, keď firmy zvýšia predajné ceny v reakcii na prudké zvýšenie zdanenia príjmov korporácií. V tom prípade je do určitej miery na zákazníkov firiem prenesená časť zvýšeného daňového zaťaženia. Tieto vplyvy sa však v implicitných daňových sadzbách nezohľadňujú. To je však brané do úvahy iba pri posudzovaní všeobecnej rovnováhy. Okrem týchto nedostatkov je ukazovateľ ITR determinovaný pôsobením ponuky a dopytu, prípadne faktormi, ktoré ovplyvňujú rozloženie daňového bremena. Problém môžu znamenať aj časové rozdiely, ku ktorým dochádza z dôvodu meškania platenia daní, a taktiež aj vplyvy obchodného cyklu môžu viesť k podstatnému kolísaniu týchto hodnôt (Taxation trends in the EU, 2013; Kotlán, 2010).

3.3.2 Metodológia a zdroje dát

Zjednodušene je možné vypočítať implicitné daňové sadzby ako podiel celkových daňových výnosov a potenciálnych daňových základov.

Čo sa týka dát potrebných pre konštrukciu menovateľa, tieto dáta sú využívané z údajov národných účtov jednotlivých krajín. Dáta sú získavané z verejnej databázy Európskej únie - Eurostatu. Tieto podrobné údaje z národných účtov sú zozbierané na výpočet základov pre implicitné daňové sadzby.

Sčítaním daňových výnosov pre jednotlivé skupiny, ktoré sú presne nadefinované Eurostatom, sa získava čitateľ zlomku (Taxation trends in the EU, 2013).

Porovnateľnosť týchto indikátorov je umocnená zlepšením konzistencie a harmonizácie odhadu národných účtovných dát ESA95. Toto zlepšenie však môže byť plne využité len použitím rovnakého menovateľa pre všetky krajiny a nedá sa aplikovať pre výnimky jednotlivých krajín v ich národných daňových jurisdikciách.

U kapitálových výnosov je priemerná daňová sadzba odhadovaná pomocou rozdelenia všetkých daní na základe hrubého odhadu celkového kapitálu a podnikateľského príjmu, a to nielen pre domácnosti, ale aj pre spoločnosti. V prípade práce, je priemerná daňová sadzba odhadovaná rozdelením priamych a nepriamych daní na prácu, ktoré sú platené zamestnávateľmi a zamestnancami z celkovej odmeny za prácu zamestnancov. Atraktivita tohto prístupu je založená na skutočnosti, že všetky prvky zdanenia sú brané do úvahy implicitne, rovnako tak, ako kombinácia vplyvu štatutárnych sadzieb, daňových odpočtov alebo daňových zliav. Rovnako zohľadňujú aj vplyv zloženia príjmu alebo politiku rozdelenia ziskov spoločností. Taktiež zohľadňujú vplyv daňového plánovania a dostupných daňových úľav (t.j. daňové základy, ktoré sú pod určitú hranicu oslobodené a neodpočítateľné úrokové náklady). Výhoda zachytávania širokej škály vplyvov na zdanenie pomocou implicitných daňových sadzieb je sprevádzaná komplikáciami pri interpretácii trendov v situáciách, kde nie je možné kompletné a presné rozlíšenie vplyvov. Je možné konštatovať, že z krátkodobého hľadiska ITR predstavujú zjednodušený model všetkých premenných ovplyvňujúcich daňové základy sadzby dane a aj celkové zdanenie (Taxation trends in the EU, 2013).

3.3.3 Implicitná daňová sadzba zo spotreby

Implicitná daňová sadzba zo spotreby (ITR_C – Implicit Tax Rate on Consumption) sa vypočíta ako podiel celkových výnosov z daní zo spotreby a konečných nákladov na spotrebu domácností na danom území. Dá sa povedať, že ich úlohou je vyjadriť vplyv daní na spotrebu a zobrazit' rozdiely medzi jednotlivými štátmi (Schultzová, 2011).

Dane zo spotreby zahŕňajú (podľa metodiky ESA95) daň z pridanej hodnoty, dovozné clá, selektívne spotrebné dane a ostatné, výnosovo menej významné dane. Nepochybne

najvýznamnejšie postavenie spomedzi všetkých spotrebných daní patrí má daň z pridanej hodnoty. Ďalšou významnou zložkou daní zo spotreby sú dane z produktov. Tie sú v EU predstavované minerálnymi olejmi, tabakovými výrobkami, alkoholom a alkoholickými výrobkami.

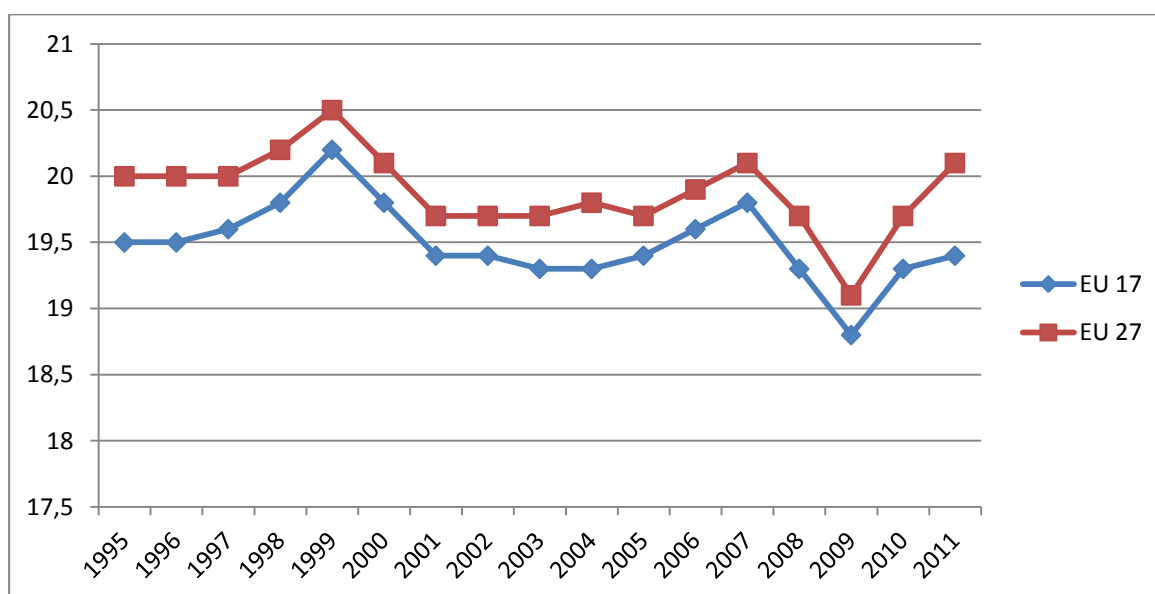
V prípade spotrebných daní je dôležité podotknúť, že sú v Európskej únii predmetom pozornosti, čoho výsledkom je harmonizácia spotrebných daní. Systém daní z pridanej hodnoty je upravený smernicou 2006/112/ES spolu s následnými novelizáciami. V rámci nej bola ustanovená základná a maximálne dve znížené sadzby dane s tým, že boli určené minimálne hodnoty pre obe skupiny sadzieb. Spotrebných daní sa dotkla harmonizácia v roku 2003 v podobe začlenenia minerálnych olejov do energetických produktov, na základe smernice 2008/118/ES. Niektoré krajiny Európskej únie môžu však pri spotrebných daniach určitých produktov stále aplikovať výnimku, čo následne môže viesť k znevýhodneniu určitých výrobcov z iných členských krajín. Ďalším typom znevýhodnenia môže byť aj oslobodzovanie výrobkov od spotrebnej dane alebo u niektorých netradičných spotrebných daní (MFSR, 2012).

Čo sa týka vývoja samotnej hodnoty ITR_C , v grafe 3.1 je zachytený vývoj tohto ukazovateľa od začiatku sledovaného obdobia až do posledného dostupného roku. Spomínaným nedostatkom je fakt, že ukazovatele implicitných daňových sadzieb sú zostrojované len pre členské krajiny EU. Podobne ako v prípade daňovej kvóty aj tento sledovaný ukazovateľ má posledné dostupné údaje za rok 2011. Navyše v prípade implicitných daňových sadzieb nie sú vypracované ani odhady pre rok 2012 pre konkrétne krajiny, a preto sa nedá hovoriť ani o odhadoch pre skupiny EU 17² či EU 27³.

² Členské krajiny k 31. 12. 2011: Belgicko, Cyprus, Estónsko, Fínsko, Francúzsko, Grécko, Holandsko, Írsko, Luxembursko, Malta, Nemecko, Portugalsko, Rakúsko, Slovensko, Slovinsko, Španielsko, Taliansko.

³ Členské krajiny k 31. 12. 2011: Belgicko, Bulharsko, Česká republika, Dánsko, Litva, Lotyšsko, Maďarsko, Malta, Poľsko, Rumunsko, Švédsko, Estónsko, Fínsko, Francúzsko, Grécko, Holandsko, Írsko, Luxembursko, Malta, Nemecko, Portugalsko, Rakúsko, Slovensko, Slovinsko, Španielsko, Taliansko, Veľká Británia, Island.

Graf 3.1 Vývoj implicitnej daňovej sadzby na spotrebu v rokoch 1995 – 2011 v (%)



Zdroj: Eurostat, 2014, vlastná úprava

Z grafu 3.1 je zrejmé, že v sledovanom období sa implicitná daňová sadzba na spotrebu pohybovala v skupinách krajín EU 17 a EU 27 v rozmedzí približne od 19 % do 20,5 %, čo nepredstavuje veľké výkyvy v zdanení spotreby. Mierny nárast je možné pozorovať medzi rokmi 1997 až 1999, avšak nasledovaný bol miernym poklesom. K najvýraznejšej zmene došlo v období finančnej krízy, kedy hodnota ITR_C klesla v roku 2009 v prípade EU 27 o 0,6 percentného bodu a v prípade EU 17 o 0,5 percentného bodu. Avšak v nasledujúcom roku došlo k zvýšeniu tejto hodnoty, a to na pôvodnú úroveň z roku 2008 v prípade EU 27 a o niečo miernejší nárast bol v skupine krajín EU 17. Z grafu je možné konštatovať, že po odznení následkov finančnej krízy dochádza k opätovnému trendu, a to k zvyšovaniu nepriamych daní.

3.3.4 Implicitná daňová sadzba z práce

Implicitná daňová sadzba z práce (ITR_L – Implicit Tax Rate on Labour) predstavuje pomer všetkých priamych a nepriamych daní a príspevkov na sociálne zabezpečenie (platené zo strany zamestnávateľov aj zamestnancov) ku všetkým celkovým nákladom práce (celkový objem náhrad, ktoré sú vyplatené pracujúcim zamestnancom na príslušnom ekonomickom území štátu) (Eurostat, 2008).

Za hlavnú úlohu tohto ukazovateľa je možné považovať odpoveď na otázku, ako zvýšiť dopyt po pracovnej sile a ponuku práce. To za predpokladu, že dôjde k adekvátnemu poskytovaniu stimulov pre zamestnávateľov, aby naberali nových pracovníkov a pre

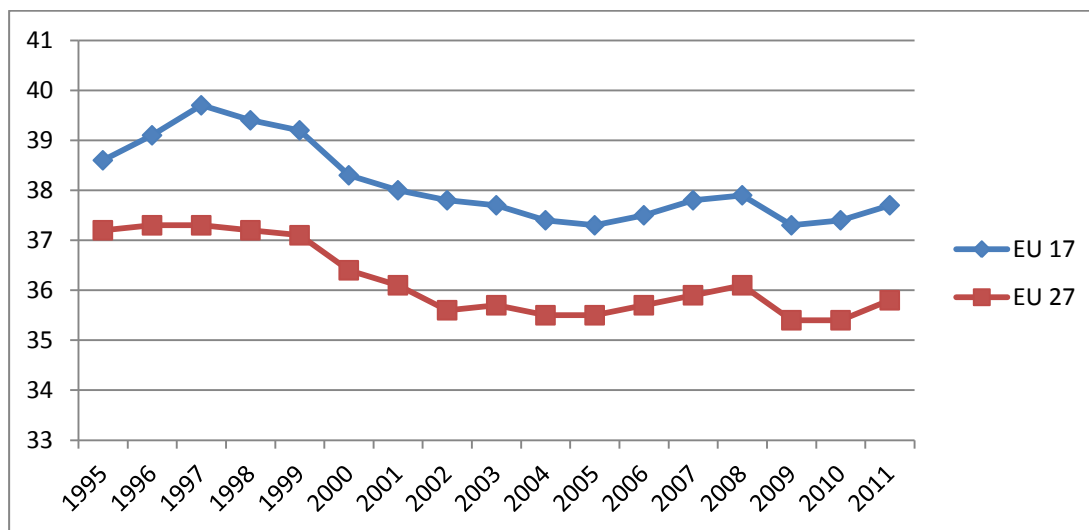
zamestnancov, aby viac pracovali a prijímali prácu. To je podľa Eurostatu (2008) možné dosiahnuť napríklad pomocou zmenšenia mzdových nákladov a zníženia daňovej záťaže, ktorá znižuje daňové zaťaženie pracovných príjmov.

Ukazovateľ ITR_L je potrebné brať ako súhrnný údaj, ktorý sa blíži k priemernému efektívnemu daňovému zaťaženiu pracovných príjmov v ekonomike. Rovnako je potrebné brať ohľad na to, že miera zdanenia môže skrývať značné rozdiely v daňových sadzbách medzi rozdielnymi typmi domácností. To môže byť spôsobené relatívne nízkymi, prípadne vysokými úrovňami miezd. Takisto aj vplyv daňových reforiem môže mať vyšší vplyv na rodiny s deťmi, či menej zarábajúcich a menej kvalifikovaných zamestnancov (Eurostat, 2008).

Obmedzením a metodologickým problémom pri počítaní implicitnej daňovej sadzby práce sa môže javiť skutočnosť, že daň z príjmov osôb je rozmanitá a obsahuje viacero zdrojov príjmov. Všetky členské štáty sa snažia odhadnúť pomer jednotlivých podielov daní z príjmov na svoje príslušné zdroje pomocou údajov získaných daňovými priznaniami. Získané údaje sú dosť spoľahlivé na to, aby sa dali použiť pre výpočty implicitného daňového zaťaženia (Eurostat, 2008).

V nasledujúcom grafe 3.2 je zachytený vývoj ITR_L v období rokov 1995 – 2011, kedy sú Európskou komisiou verejne zverejnené údaje. Rovnako ako v prípade ITR_C pre ďalšie roky nie sú vypracované žiadne odhady a ani iné dostupné hodnoty, a preto je pre pozorované skupiny krajín posledným známym rokom práve rok 2011.

Graf 3.2 Vývoj implicitnej daňovej sadzby z práce v rokoch 1995 – 2011 v (%)



Zdroj: Eurostat, 2014, vlastná úprava

Pre oblasť implicitného zdanenia práce je z vyššie zobrazeného grafu zrejmé, že v roku 1997, dosiahli krajiny EU 17 a EU 27 najvyššie zdanenie práce na úrovni 39,7 %, resp. 37,3 %. Od tohto roku však dochádzalo k postupnému znižovaniu záťaže práce, avšak za obdobie posledných troch rokov je vidieť opätovný mierny nárast. Tento fakt môže byť spojený s finančnými problémami krajín po období finančnej krízy, kedy bolo potrebné získať do verejných rozpočtov vyšší zdroj príjmov. V ekonomickej empirii je však zvyšovanie priameho zdanenia považované za nesprávny krok v naštartovaní ekonomického rastu a preferujú sa dane nepriame. Avšak ako bolo povedané v teoretickej kapitole, daňové systémy sa musia meniť a prispôbovať aj hospodárskym cyklom, a preto môže dôjsť ku konfliktu medzi ekonomickou teóriou a reálnymi daňovými systémami.

3.3.5 Implicitná daňová sadzba na kapitál

Zjednodušene sa dá povedať, že implicitné daňové sadzby na kapitál (ITR_K – Implicit Tax Rate on Capital) sa vypočítajú ako podiel príjmov z kapitálových daní a všetkého potenciálne zdaniteľného kapitálu a výnosov z podnikania. Podobne ako v predchádzajúcich prípadoch je účelom ITR_K poskytnúť informácie o veľkosti daňového zaťaženia kapitálu a taktiež umožniť porovnať toto zaťaženie a štruktúru daňových systémov medzi všetkými krajinami Európskej únie. Inak povedané cieľom ITR_K je vyjadrovať priemerné daňové zaťaženie pripadajúce na kapitálový príjem (Taxation trends in the EU, 2013).

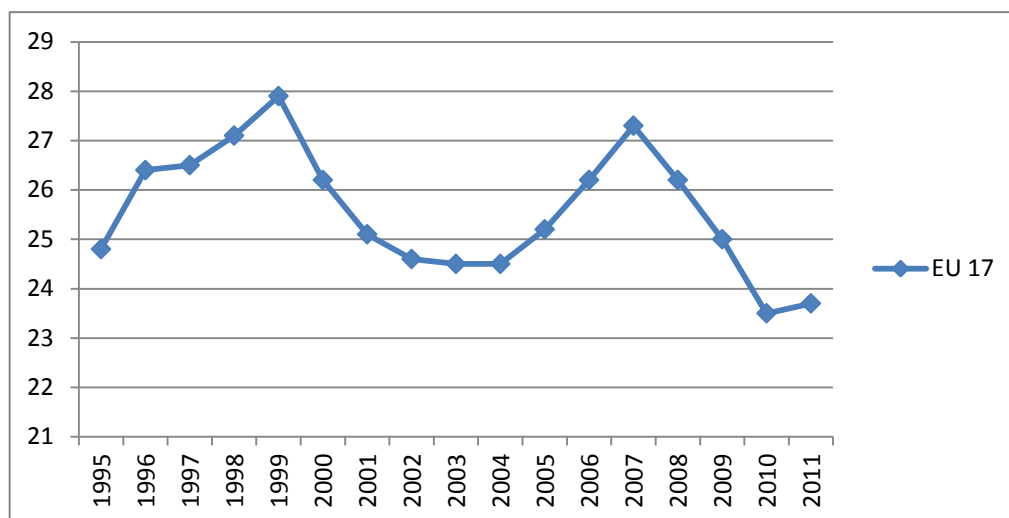
Ukazovateľ ITR_K v sebe zahŕňa aj implicitnú sadzbu dane z príjmov korporácií, ale aj implicitnú sadzbu dane na kapitálové a obchodné príjmy domácností a samozamestnávateľov. Aj preto je možné povedať, že ITR_K je spomedzi ostatných implicitných daňových sadzieb najkomplexnejšia a obsahuje v sebe množstvo ďalších ukazovateľov. Jej vývoj môže byť ovplyvnený celým radom faktorov, ktoré sa môžu líšiť u jednotlivých štátov Európskej únie. Tými najvýznamnejšími sú časové oneskorenia a citlivosť na hospodárske cykly, nadhodnocovanie priemerného efektívneho daňového zaťaženia kapitálu v dôsledku kapitálových ziskov a problémom sú aj štrukturálne zmeny vo financovaní podnikov (Taxation trends in the EU, 2013).

Pri hodnotení výsledkov ITR_K je potrebné mať na pamäti, že základne použité pre výpočet implicitnej dane sú, najmä v nových členských štátoch EU, nielen užšie, ale taktiež volatilnejšie ako HDP, a teda podliehajú väčším výkyvom. Preto aj celková volatilita tohto pomeru je značne vyššia ako u iných implicitných sadzieb dane. Okrem toho ITR_K zachytáva širokú škálu faktorov. Aj z týchto dôvodov je nutné obozretne pristupovať ku komparácii

jednotlivých štátov a tiež k porovnávaní hodnôt štátov Európskej únie k priemeru EU (Taxation trends in the EU, 2013).

V prípade celkových implicitných daňových sadzieb z kapitálu databáza Eurostat-u poskytuje údaje len pre priemer krajín EU 17. Vo viacerých krajinách EU totiž nie sú k dispozícii údaje ani za obdobie rokov 1995-2011. Obdobne ako v predchádzajúcich prípadoch, je v grafe 3.3 zobrazený vývoj ITR_K , pričom poslednými dostupnými údajmi sú hodnoty za rok 2011.

Graf 3.3 Vývoj implicitnej daňovej sadzby z kapitálu v rokoch 1995 – 2011 v (%)



Zdroj: Eurostat, 2014, vlastná úprava

Ako bolo v predchádzajúcom texte spomenuté, je treba brať údaje o implicitnom daňovom zaťažení kapitálu s určitým nadhľadom. Navyše pre skupinu krajín EU 27 nie je táto ekonomická činnosť dostupná medzi údajmi poskytovanými Európskou komisiou. Avšak z prípadov, kedy vývoj zaťaženia spotreby a práce EU 17 približne zodpovedal vývoju spotreby a práce v EU 27, je možné predpokladať istú podobu aj vo vývoji zaťaženia kapitálu. Z grafu je možné si všimnúť skutočnosť, že výkyvy zaťaženia dosahujú oproti predchádzajúcim ekonomickým činnostiam väčšiu volatilitu. Výrazný pokles daňového zaťaženia kapitálu je možné sledovať v období od roku 2007 do 2010, kedy kleslo až o 3,8 percentného bodu. Z posledného dostupného roku sa dá pozorovať veľmi mierny nárast zdanenia v tejto oblasti o 0,2 p. b., aj keď je možné, že táto zmena je vyvolaná niektorým z vyššie spomenutých faktorov.

3.3.6 Zhrnutie

Druhá kapitola bola venovaná makroekonomickým ukazovateľom daňového zaťaženia, ktoré je možné použiť pre medzinárodnú komparáciu. V súčasnom svete sa týmito ukazovateľmi riadi čoraz viac subjektov, čomu nasvedčuje aj skutočnosť, že sú vytvárané viacerými významnými svetovými organizáciami. Navyše ich výsledky sú často krát interpretované pri hodnotení daňových systémov jednotlivých krajín. Pre túto prácu boli vybrané také ukazovatele daňového zaťaženia, z ktorých je možná medzinárodná komparácia v rámci krajín OECD. Prezentované boli postupne všetky použité daňové indikátory, pričom sa kapitola zameriavala nielen na ich metodiku a štruktúru, ale aj na ich silné či slabé stránky.

Ako prvá bola zmienená daňová kvóta vytváraná OECD. Čo sa týka jej silných a slabých stránok, táto otázka je často diskutovaným problémom u mnohých ekonómov. Najvýznamnejšie problémy vyplývajú predovšetkým z jej výpočtu, kde prezentovaná hodnota zaťaženia závisí nielen od čitateľa, ale aj od menovateľa vo vzorci. Predovšetkým menovateľ zlomku (HDP), býva najčastejšie spomínaným nedostatkom daňovej kvóty. Napriek mnohým výhradám je však stále najvhodnejším ukazovateľom daňového zaťaženia pre ekonomické analýzy. Za tento status vďaka okrem iného hlavne jej jednoduchosti, komplexnosti a ľahkej prístupnosti dát dostupných pre širokú škálu krajín v pomerne dlhom časovom období.

Ďalším ukazovateľom daňového zaťaženia, ktorý bol priblížený, je World Tax Index. V tomto prípade sa jedná o multikriteriálny ukazovateľ daňového zaťaženia, ktorý je vhodnou alternatívou k meraniu a posudzovaniu výšky zdanenia v krajinách OECD. Ako už bolo spomenuté, oproti iným ukazovateľom index WTI vo svojej štruktúre zahŕňa aj ďalšie aspekty, ktoré sú významné pri hodnotení daňového zaťaženia. Taktiež aj dáta sú ľahko dostupné a vypočítané pre všetky členské krajiny OECD. K hlavným výhodám však patrí fakt, že tento index je tvorený kombináciou vysokokvalitných tvrdých a mäkkých dát.

Posledným sledovaným indikátorom daňového zaťaženia v kapitole boli implicitné daňové sadzby. Tento ukazovateľ sa zameriava na konkrétne ekonomické činnosti (spotreba, práca a kapitál), čím dochádza k užšiemu vymedzeniu daňového základu. Tieto sadzby sa vyznačujú veľmi kvalitnými dátami a taktiež umožňujú monitorovať úroveň daňového zaťaženia v čase a medzi krajinami. V rámci medzinárodných komparácií je však dôležité podotknúť, že tento ukazovateľ je vytvorený len v rámci krajín Európskej únie a niektorých partnerských krajín. To môže predstavovať pomerne významný nedostatok pri ich použiteľnosti.

4 EMPIRICKÁ ANALÝZA DAŇOVÉHO BREMENA

Táto časť diplomovej práce bude analyzovať daňové zaťaženie z pohľadu troch pozorovaných daňových ukazovateľov, pričom bude využívaná jednotná časová základňa z dostupných dát, a to v rozmedzí rokov 2000 – 2011. Výsledné hodnoty ukazovateľov budú brané z oficiálne dostupných databáz OECD, WTI a Eurostatu. Pri jednotlivých ukazovateľoch budú interpretované a analyzované konkrétne výsledky a závery.

4.1 Daňová kvóta

Viackrát už bolo zmienené, že daňová kvóta je najstarším a najpoužívanejším ukazovateľom daňového zaťaženia na svete. Vďaka jeho komplexnosti a jednoduchosti je vhodným medzinárodným ukazovateľom pri porovnávaní daňového zaťaženia krajín, a mnohokrát je využívaný najmä v krajinách OECD. Bieliková a Štofková (2010) ho vykresľujú ako makroekonomický ukazovateľ, ktorý reprezentuje podiel daní, prípadne podiel poistného na sociálne zabezpečenie na hrubom domácom produkte. Daňová kvóta vyjadruje mieru znovurozdeľovania v percentách a môže mať viacero foriem v závislosti od zložiek zahrnutých v jej čitateli.

V práci bude spracovaná a ďalej rozoberaná zložená daňová kvóta, z toho dôvodu, že aj v ďalších ukazovateľoch je zahrnutý podiel do poistných fondov.

4.1.1 Daňové zaťaženie krajín OECD podľa vybraných daňových kvót

Svoju pozíciu v medzinárodne používaných ukazovateľoch daňového zaťaženia má TQ z viacerých dôvodov. Jedným z týchto dôvodov je aj dostupnosť a kvalita pevných dát, z ktorých sa tento ukazovateľ vypočíta. Na základe dostupných dát a jednoduchosti samotného ukazovateľa, je možné vypočítať daňovú kvótu aj pre jednotlivé skupiny daní na základe klasifikácie OECD. Dáta sú čerpané z oficiálnych stránok a štatistík OECD, pričom posledným dostupným a kompletným rokom pre všetky krajiny sú dáta pre rok 2011. Priemernými hodnotami sa rozumejú hodnoty získané neváženým priemerom.

4.1.1.1 Daňová kvóta fyzických osôb

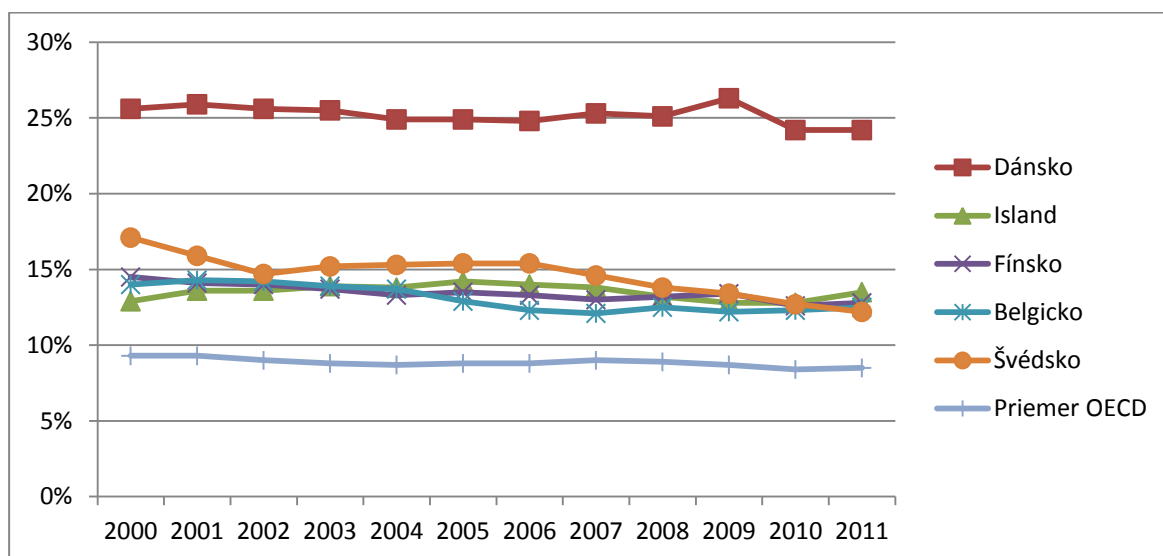
Jedná sa o jednu z priamych daní, uvalenú na dôchodky obyvateľstva. Vo väčšine krajín sú tieto dane považované za veľmi dôležité a komplexné. Fakt, že sú veľmi dôležité je zdôraznený aj tým, že sú zaradené na prvé miesto v kvalifikácii daní nielen v OECD (podskupina s číslom 1100) ale aj v Medzinárodnom menovom fonde. Priemer daňovej kvóty v krajinách OECD za rok 2011 je 8,5 % HDP. Ďalej bude táto časť zameraná na daňové

zaťaženie krajín v spomínanej podskupine. Daňová kvóta pre fyzické osoby vo všetkých členských krajinách je zobrazená v prílohe 3.

Čo sa týka zdrojových dát, tie posledné sú pre všetky krajiny k dispozícii za rok 2011. V niektorých krajinách sú vypracované aj odhady pre rok 2012, avšak v dôsledku neúplných odhadov nie je možné určiť ani odhad priemeru krajín OECD. Preto je použitá časová základňa v rozmedzí rokov 2000 – 2011, kedy sú údaje vypočítané kompletne pre všetky krajiny vrátane priemeru OECD. Dostupné odhadované hodnoty niektorých krajín za rok 2012, sú zobrazené v prílohe 3.

Vývoj zaťaženia fyzických osôb je možné pozorovať v nasledujúcom grafe 4.1, ktorý zachytáva krajiny s najvyššou daňovou kvótou v rámci skupiny OECD.

Graf 4.1 Vývoj TQ krajín s najvyšším zdanením fyzických osôb v %



Zdroj: stats.oecd.org, 2014

Z poskytnutých výsledkov vyplýva, že daňová kvóta fyzických osôb je výrazne nadpriemerná v prípade Dánska. Hodnota daňovej kvóty je 24,2 % HDP, čo predstavuje viac ako 50 % z celkovej daňovej kvóty v krajine. Jedná sa o najvyššie zdanenie fyzických osôb spomedzi všetkých krajín OECD, pričom predstavuje takmer trojnásobok neváženého priemeru všetkých krajín. Z grafu je zrejmé, že v sledovanom období sa úroveň zdanenia v Dánsku vyvíjala bez výrazných zmien, a teda dlhodobo dosahuje hodnotu daňovej kvóty okolo 25 % HDP. K výraznejším zmenám došlo vo Švédsku, kde sa od roku 2000 znížilo toto zaťaženie o 4,9 p.b. K zníženiu, aj keď nie tak výraznému, došlo v tejto oblasti zdanenia vo všetkých krajinách až na prípad Islandu, kde došlo k miernemu nárastu o 0,6 p.b.

Vzhľadom na podobné hodnoty TQ fyzických osôb vo viacerých krajinách, bola pre lepšiu prehľadnosť vytvorená tabuľka 4.1, kde je táto skupina krajín zachytená v konkrétnych číslach.

Tabuľka 4.1 TQ krajín s najvyšším zdanením fyzických osôb v %

štát/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Dánsko	25,6	25,9	25,6	25,5	24,9	24,9	24,8	25,3	25,1	26,3	24,2	24,2
Island	12,9	13,6	13,6	13,9	13,8	14,2	14	13,8	13,2	12,8	12,8	13,5
Fínsko	14,5	14,1	14	13,7	13,3	13,5	13,3	13	13,2	13,4	12,6	12,8
Belgicko	14	14,3	14,2	13,9	13,7	12,9	12,3	12,1	12,5	12,2	12,3	12,5
Švédsko	17,1	15,9	14,7	15,2	15,3	15,4	15,4	14,6	13,8	13,4	12,7	12,2
Priemer OECD	9,3	9,3	9	8,8	8,7	8,8	8,8	9	8,9	8,7	8,4	8,5

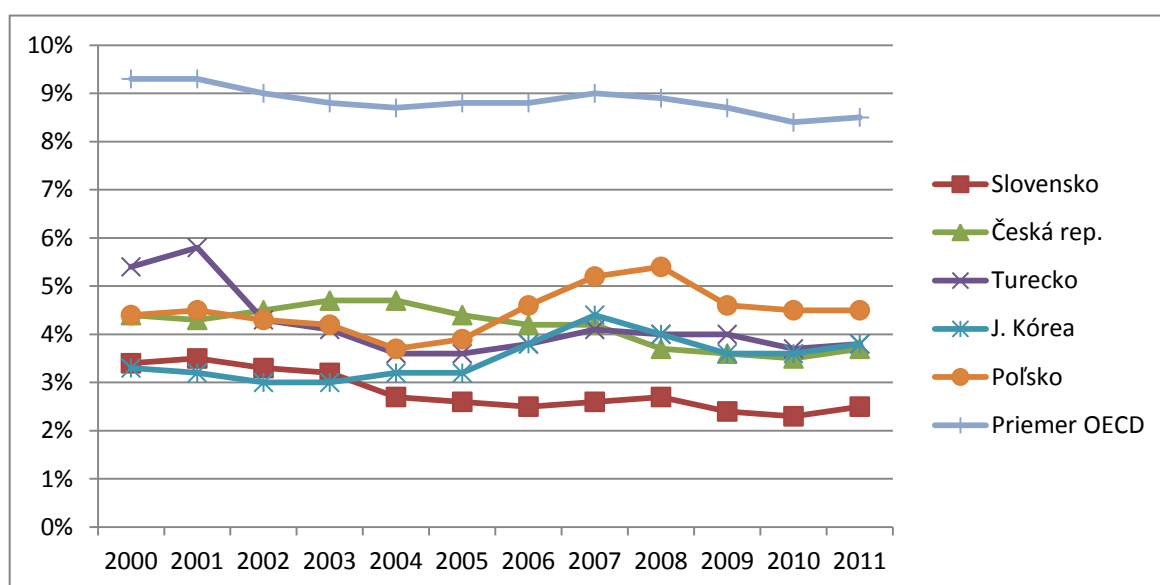
Zdroj: stats.oecd.org, 2014

Medzi krajiny, kde je možné vidieť vysokú daňovú kvótu fyzických osôb, patrí aj skupina severoeurópskych krajín tvorená Islandom (13,5 %), Fínskom (12,8 %), Belgickom (12,5 %) či Švédskom (12,2 %). Všetky tieto krajiny sú známe vyšším zdanením, čo vyplýva aj z daňovej kvóty fyzických osôb, ktorá je vo všetkých krajinách nad priemerom OECD. Vysoké daňové zaťaženie vybranej skupiny priamych daní v roku 2011 je možné vidieť aj v krajinách ako Nový Zéland (11,6 %), Taliansko(11,5 %) a Kanada(10,9 %), ktoré taktiež patria ku krajinám OECD s nadpriemerným zaťažením.

Na druhej strane je z dostupných hodnôt zrejmé, že v niektorých krajinách je toto zdanenie hlboko pod priemerom OECD. Vývoj zaťaženia vo vybraných krajinách je zachytený aj v grafe 4.2. Stručná tabuľka, kde je zachytená skupina krajín s najnižšou daňovou kvótou fyzických osôb je zobrazená v prílohe 4.

Dlhodobu najnižšiu úroveň zdanenia spomedzi krajín OECD je možné vidieť v Slovenskej republike, kde dosahuje hodnotu 2,5 % HDP. Je viac ako trojnásobne nižšia oproti priemeru OECD a je jedinou krajinou, kde je hodnota tohto zaťaženia pod 3 % HDP. Ďalšou v poradí je Česká republika, kde dosahuje táto úroveň zdanenia 3,7 % HDP a spoločne s Tureckom (3,8 %) a Južnou Kóreou (3,8 %) sú takmer na rovnakej úrovni. Medzi túto skupinu krajín je možné zaradiť aj Poľsko, kde je úroveň tohto zdanenia vo výške 4,5 % HDP, a Maďarsko s úrovňou 4,9 % HDP. Z daných výsledkov sa dá konštatovať, že najnižšie zaťaženie medzi európskymi členmi v OECD majú krajiny V4.

Graf 4.2 Vývoj TQ krajín s najnižším zdanením fyzických osôb v %



Zdroj: stats.oecd.org, 2014

Vývoj zachytený v grafe naznačuje nielen klesajúce tendencie priemeru OECD, ale aj väčšiny zobrazených štátov. Výnimkou je Poľsko a Kórea kde došlo k zvýšeniu úrovne zaťaženia v prípade Poľska o 0,1 p.b, a v prípade Kórey o 0,5 p.b, čo sa nedá považovať za výrazný odklon.

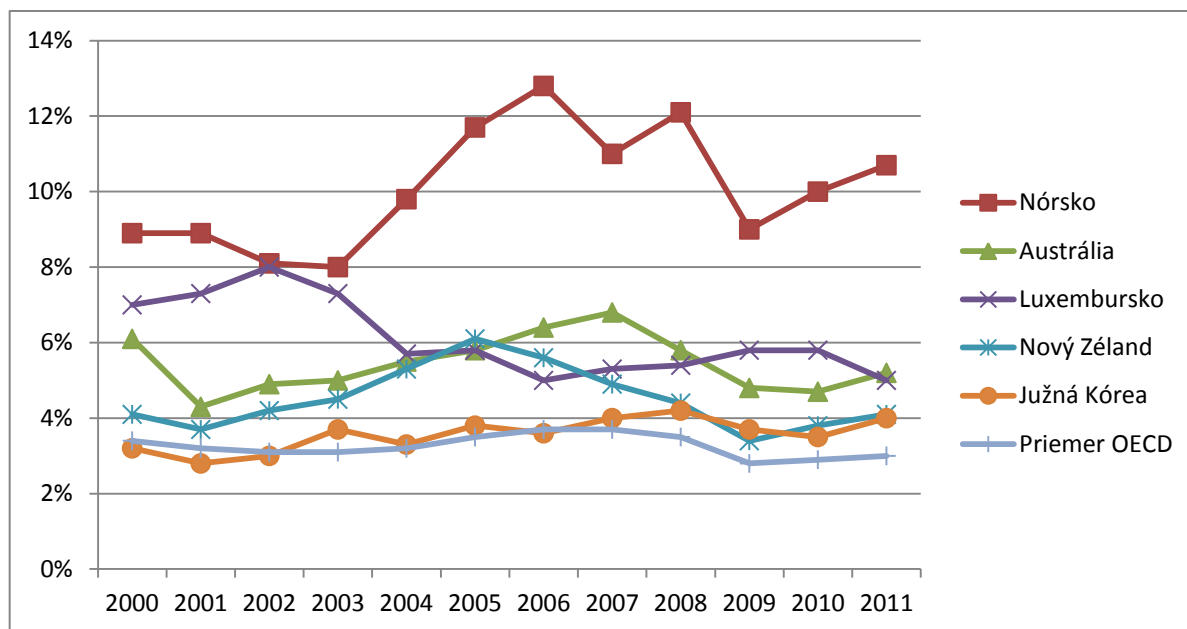
4.1.1.2 Daňová kvóta právnických osôb

Podobne ako v predchádzajúcom prípade, aj táto daň z príjmov právnických osôb je priamou daňou, ktorá je uvalená na zisky právnických osôb. Čo sa však týka výnosnosti, ide vo väčšine prípadov o podstatne nižšiu hodnotu ako tomu bolo v prípade fyzických osôb. Priemer daňovej kvóty právnických osôb v krajinách OECD (za rok 2011) je 3 % HDP. Napriek tomu je táto daň významnou súčasťou nielen daňovej, ale aj hospodárskej politiky v krajine.

Stručný prehľad krajín, kde je daňové zaťaženie PO najvyššie a z ktorých vychádza aj nasledujúci graf je možné vidieť v prílohe 5. Pri dostupnosti dát platí rovnaká situácia ako v prípade fyzických osôb, kedy posledným dostupným a vypočítaným rokom pre všetky krajiny je rok 2011. Veľkosť daňovej kvóty PO pre všetky štáty OECD, vrátane odhadov vypracovaných na rok 2012 pre niektoré krajiny, je zobrazená v prílohe 6.

Čo sa týka vývoja krajín s najvyšším daňovým zaťažením PO, ten je prezentovaný v nasledujúcom grafe 4.3.

Graf 4.3 Vývoj TQ krajín s najvyšším zdanením právnických osôb v %



Zdroj: stats.oecd.org, 2014

Z poskytnutých dát je zrejmé, že v tomto prípade daní sa jedná skutočne o nízke zaťaženie takmer vo všetkých krajinách. Výnimkou je Nórsko, kde ide o hodnotu zdanenia vo výške 10,7 % HDP. Toto číslo predstavuje v krajine štvrtinu z celkového daňového zaťaženia a krajina je v tomto ohľade dlhodobo najviac zaťaženou spomedzi všetkých krajín OECD. Žiadna z nadpriemerne zdanených krajín sa nepribližuje takejto výške zdanenia a daňová kvóta ďalších vysoko zdanených krajín má v prípade Austrálie hodnotu 5,2 % a Luxemburska 5 %. Dokonca ani zvyšné severské krajiny nemajú hodnotu tejto daňovej kvóty, ktorá by sa výrazne odlišovala od priemeru krajín OECD. Podobne aj v prípade Nového Zélandu (4,1 %) a Južnej Kórey (4 %) sa jedná o nadpriemerné zaťaženie, avšak výrazne nižšie ako v Nórsku.

V grafe je možné pozorovať spomínaný výrazný odklon Nórska od iných krajín. Prudký nárast bol zaznamenaný v rokoch 2003 až 2006, kedy hodnota daňového zaťaženia dosiahla skok o 4,7 p.b., čo sa dá považovať za významný posun. Od tejto hodnoty však v krajine dochádzalo k postupnému poklesu zdanenia právnických osôb až do roku 2009, kedy je vidieť oveľa miernejší nárast. V prípade zvyšných krajín je možné pozorovať prevažne klesajúci trend, ktorý je najvýraznejší v prípade Luxemburska. Táto krajina bola ešte v roku 2002 na úrovni Nórska, avšak vybrala sa odlišnou cestou znižovania tohto zaťaženia.

Na druhej strane je možné pozorovať skupinu štátov s nízkou a podpriemernou hodnotou zdanenia právnických osôb. Pre lepšiu prehľadnosť, vzhľadom na komplikovaný vývoj TQ zachytený v grafe 4.4, je v texte pripojená aj nasledujúca tabuľka 4.2.

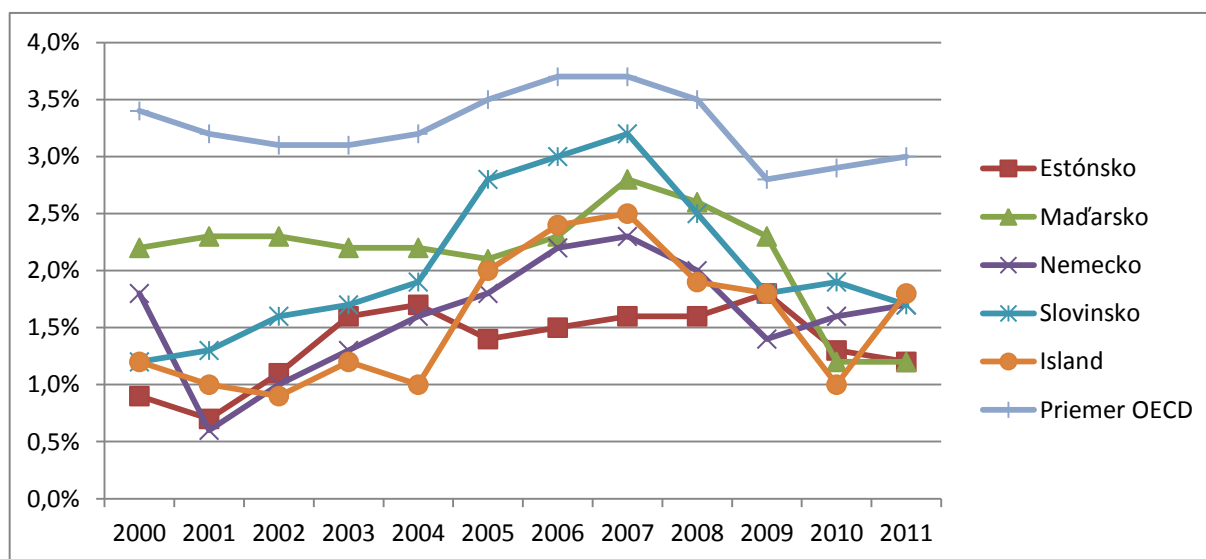
Tabuľka 4.2 TQ krajín s najnižším zdanením právnických osôb v %

štát/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Estónsko	0,9	0,7	1,1	1,6	1,7	1,4	1,5	1,6	1,6	1,8	1,3	1,2
Maďarsko	2,2	2,3	2,3	2,2	2,2	2,1	2,3	2,8	2,6	2,3	1,2	1,2
Nemecko	1,8	0,6	1	1,3	1,6	1,8	2,2	2,3	2	1,4	1,6	1,7
Slovinsko	1,2	1,3	1,6	1,7	1,9	2,8	3	3,2	2,5	1,8	1,9	1,7
Island	1,2	1	0,9	1,2	1	2	2,4	2,5	1,9	1,8	1	1,8
Priemer OECD	3,4	3,2	3,1	3,1	3,2	3,5	3,7	3,7	3,5	2,8	2,9	3

Zdroj: stats.oecd.org, 2014

Na čele skupiny krajín s najnižšou daňovou kvótou PO je Estónsko a Maďarsko s rovnakými hodnotami 1,2 % HDP. Tieto krajiny sú tesne nasledované Nemeckom (1,7 %), Slovinskom (1,7 %) či Islandom (1,8 %), pričom v týchto prípadoch daňová kvóta nedosahuje ani 2 % HDP. Medzi krajinami nie je vidieť badateľný rozdiel v hodnotách, čo je nakoniec vidieť aj v grafe 4.4.

Graf 4.4 Vývoj TQ krajín s najnižším zdanením právnických osôb v %



Zdroj: stats.oecd.org, 2014

Z grafu je vyplýva, že vývoj zdanenia vo vybraných štátoch zhruba kopíruje trend priemeru OECD. Aj keď sú hodnoty daňovej kvóty na dlhodobo nízkej úrovni, v prípade Estónska a Slovinska je vidieť opätovný pokles zdanenia. Mierny nárast je možné pozorovať

u Nemecka a Islandu, aj keď z dlhodobého hľadiska sa dá hovoriť o znižovaní, resp. udržiavaní nízkej úrovne zdanenia právnických osôb.

Z dostupných hodnôt daňovej kvóty pre všetky štáty OECD v prílohe 6 je zrejмый fakt, že krajiny sa až na prípad Nórska výrazne neodlišujú od nízkej priemernej hodnoty OECD. Je preto zřejmé, že v súčasnosti majú krajiny záujem o znižovanie zdanenia právnických osôb, čo daňoví tvorcovia argumentujú snahou o prilákanie zahraničných investorov a vytvorenia vhodných podmienok pre získanie nových daňovníkov. Tento fakt je badateľný najmä v Európe. Krajinou, kde je tento rozdiel v zaťažení právnických a fyzických osôb najvýraznejší je Dánsko, kde predstavuje tento rozdiel v zaťažení viac ako 20 percentných bodov. Naopak, v prípade Nórska sa dá hovoriť o vyrovnanom daňovom zaťažení oboch priamych daní.

4.1.1.3 Príspevky na sociálne zabezpečenie

V tomto prípade sa jedná o významné daňové zaťaženie, ktoré tvorí dôležitú časť na celkových daňových výnosoch. Navyše v súčasnom sociálnom svete všetky vyspelé krajiny pracujú na zlepšovaní týchto sociálnych podmienok, a preto neuberá na význame ani toto zdanenie. O tom, že sa jedná o významnú položku svedčí aj fakt, že tvorí 26,2 % z celkového daňového zaťaženia priemeru všetkých krajín OECD. V prevažnej väčšine krajín sú príspevky platené zamestnancami, zamestnávateľmi, aj osobami samostatne zárobkovo činnými, pričom však dosahujú rôzne výšky. Je dôležité poznamenať, že v niektorých krajinách nie sú príspevky na sociálne zabezpečenie vôbec zavedené. Potreby systému sú v takom prípade kryté buď zo štátneho rozpočtu z daní, alebo na súkromnej báze. Z krajín OECD sa to týka Austrálie a Nového Zélandu. V Austrálii sa však platí lekárska daň (Medicare Levy), na financovanie základnej lekárskej a nemocničnej starostlivosti, v závislosti od výšky zdaniteľného dôchodku. V niektorých štátoch sú tieto príspevky síce malé, ale poplatníci majú niektoré odčítateľné výdaje (napr. na lieky a lekársku starostlivosť) od základu dôchodkovej dane. Tieto daňové úľavy pomáhajú pri financovaní príslušných potrieb zo súkromných zdrojov a aj preto môžu byť verejné financie nižšie. Aj kvôli tomu je zradné vyvádzať významné závery z prípadného komparovania výšky týchto príspevkov (Kubátová, 2009a).

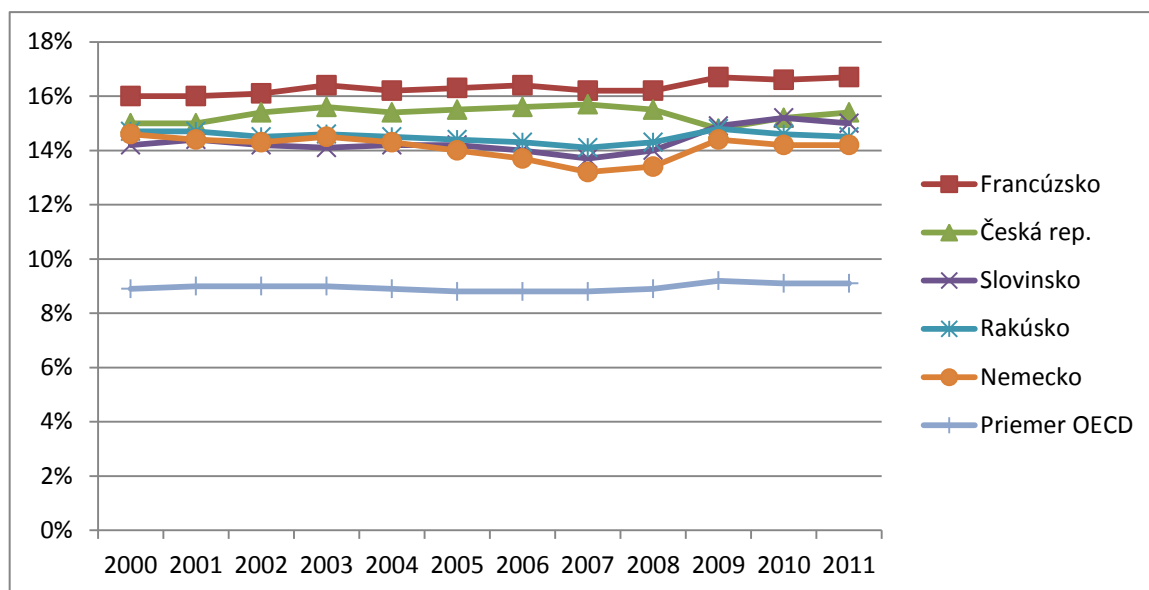
Z prílohy 7 je zřejmé, že rozdielnosť a špecifickosť daňových systémov majú vplyv aj na výšku týchto príspevkov. Kvôli prípadom krajín, kde je TQ týchto príspevkov nulová, resp. veľmi nízka, bude v tejto subkapitole zobrazená len skupina krajín s vysokým zaťažením spomínanej oblasti. Nízke hodnoty sa odrážajú aj na nízkom priemere týchto príspevkov, ktorý má hodnotu 9,1 % HDP (v roku 2011). Dáta pre túto položku však ukazujú,

že väčšina krajín má túto hodnotu vyššiu ako spomínaný priemer. Podobne ako v predchádzajúcich prípadoch, boli pre niektoré krajiny vypracované aj odhady na rok 2012, avšak poslednými kompletnými údajmi sú tie z roku 2011.

Okrem spomínanej prílohy 7, je vytvorená aj stručná tabuľka skupiny krajín s najvyššími odvodmi na sociálne zabezpečenie, ktorá je uvedená v prílohe 8.

Vývoj daňového zaťaženia sociálneho zabezpečenia v týchto krajinách, je zachytený v nasledujúcom grafe 4.5.

Graf 4.5 Vývoj TQ sociálneho zabezpečenia v krajinách s najvyšším zaťažením v %



Zdroj: stats.oecd.org, 2014

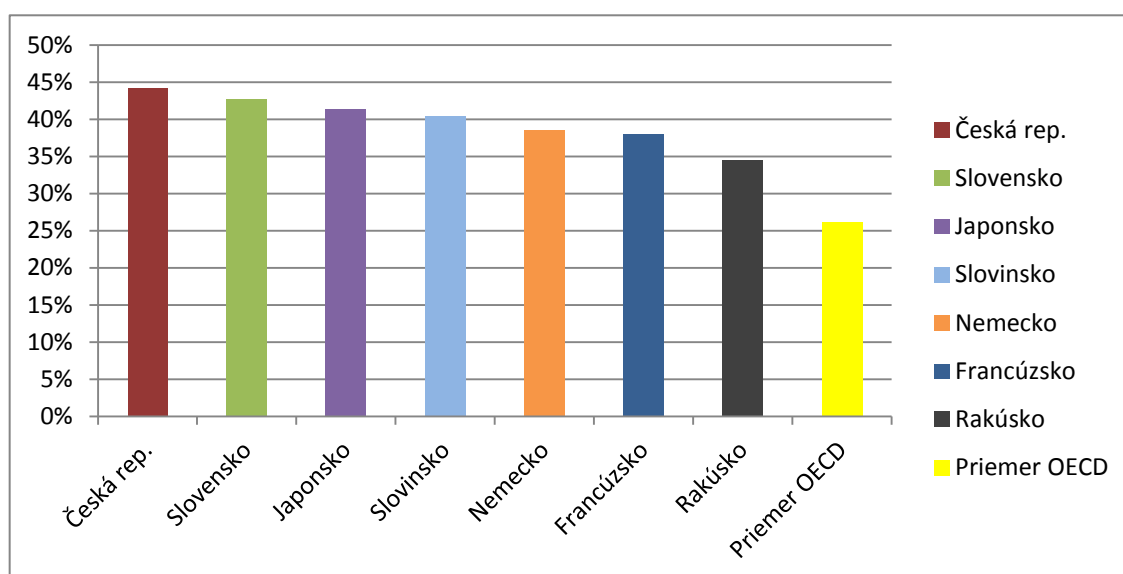
Najvýraznejšia hodnota týchto príspevkov v roku 2011 je vo výške 16,7 % HDP a nachádza sa vo Francúzsku. O vysokých príspevkoch sa dá hovoriť aj v prípade Českej republiky (15,4 %) a Slovinska (15 %). Podobne aj Rakúsko a Nemecko majú túto hodnotu pomerne výraznú oproti iným členským krajinám.

Z grafu je možné pozorovať, že Francúzsko si trend vysokého sociálneho zaťaženia udržiava počas celého sledovaného obdobia. Pre Českú republiku je charakteristický taktiež vyrovnaný trend vysokých odvodov do sociálneho zabezpečenia, ktoré sa pohybujú na úrovni 15 % HDP. Vo všeobecnosti by sa dalo z grafu konštatovať, že v posledných rokoch je vývoj sociálneho zabezpečenia stabilný a nedochádza k výrazným zmenám v tejto oblasti.

Ako už bolo spomenuté, nevážený priemer všetkých krajín OECD môže byť skresľujúci, a preto je vhodnejšie vyjadriť podiel tejto záťaže na celkovom zaťažení v krajine, vid' graf 4.6. Spomínaných 16,7 % vo Francúzsku predstavuje takmer 38 % z celkového

daňového zaťaženia v krajine. V prípade Nemecka ide približne o rovnaký podiel a v Rakúsku ide o 34 percentný podiel na celkovom zaťažení. Aj keď sú tieto pomery k celkovému zaťaženiu vysoké, sú krajiny v ktorých tvoria tieto príspevky vyšší podiel na celkovom zaťažení. Jedná sa predovšetkým o Českú a Slovenskú republiku, pričom v ČR je tento podiel vo výške približne 44 % a v SR je to takmer 43 % na celkovom zaťažení. Podobne vysoký pomer je aj v krajinách ako Slovinsko či Japonsko. Vo všetkých prípadoch sa jedná o krajiny s vysokými príspevkami na sociálne zabezpečenie.

Graf 4.6 Podiel sociálneho zabezpečenia na celkovom daňovom zaťažení vo vybraných krajinách za rok 2011 v %



Zdroj: stats.oecd.org, 2014

Rozdielne sa k týmto príspevkom stavajú v Dánsku, kde majú spomedzi všetkých krajín využívajúcich tieto príspevky najnižšiu hodnotu vo výške 1 % HDP. Ako však bolo uvedené, túto situáciu spôsobuje rozdielny spôsob financovania konkrétnej starostlivosti. Na podobne nízkej, podpriemernej hodnote sú aj krajiny ako Čile s hodnotou 1,3 % či Mexiko, kde je táto hodnota 2,9 %.

4.1.1.4 Daň zo mzdy a pracovnej sily

Táto kategória sa skladá z daní, ktoré sú zhromažďované od zamestnávateľa alebo samostatne zárobkovo činné osoby, a to buď v pomere k veľkosti mzdy, alebo ako fixná suma na osobu, a ktoré nie sú vyčlenené pre systémy sociálneho zabezpečenia. Platby určené pre systémy sociálneho zabezpečenia sú klasifikované ako príspevky na sociálne zabezpečenie. V prílohe 9 je možné pozorovať, že v tomto prípade sa nejedná o významnú daňovú záťaž a vo väčšine krajín OECD sa ani nevyužíva. Nasvedčuje tomu aj celkový priemer, ktorý

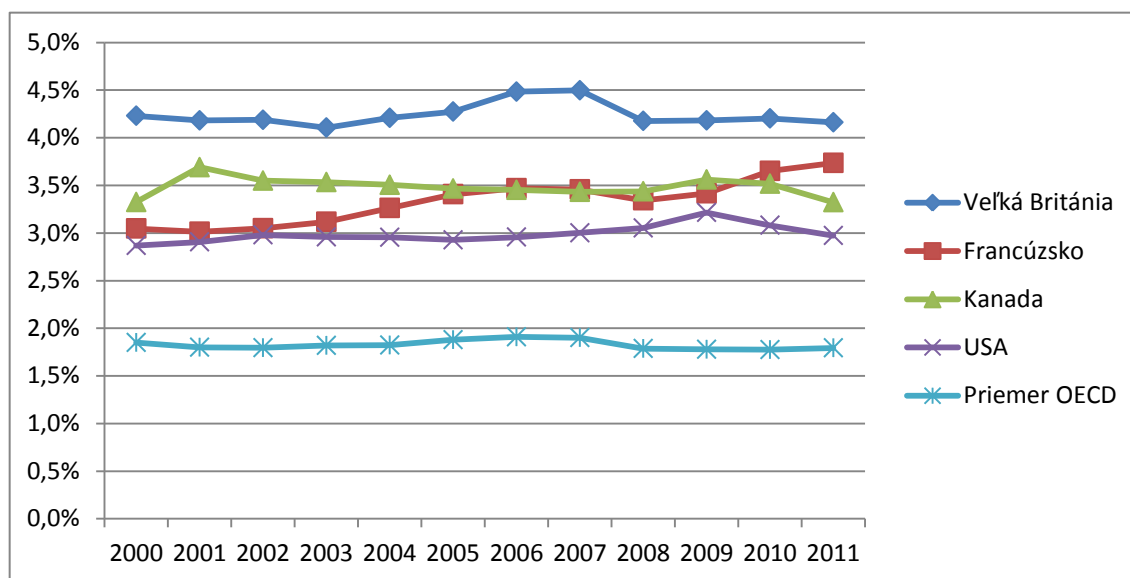
predstavuje 0,42 % HDP a pomer na celkovom zdanení 1,1 %. Jediné v prípade Švédska a Rakúska nejde o zanedbateľnú výšku tohto daňového zaťaženia. Vo Švédsku je to 4,4 % HDP, čo predstavuje 10% celkového daňového zaťaženia v krajine. V prípade Rakúska ide o hodnotu 2,9 % HDP, čo v krajine predstavuje 6,9 % celkového zaťaženia.

4.1.1.5 Majetkové dane

Majetkové dane majú dlhú históriu a v minulosti tvorili podstatu priameho zdaňovania. S postupom času však svoje miesto prenechávali daniam výnosovým, ktoré v dnešnej dobe predstavujú základný zdroj príjmov. Preto sú v dnešnej dobe majetkové dane iba doplnkovým zdrojom príjmov vo verejných rozpočtoch. V niektorých prípadoch (napr. daň z nehnuteľností) však majetkové dane patria k významným zdrojom financovania verejných rozpočtov na miestnej úrovni. Nízky výnos majetkových daní je všeobecnou skutočnosťou, ktorá sa vyskytuje vo všetkých krajinách OECD (Kubátová, 2009).

Podobný záver vyplýva aj z dát v prílohe 10, kde je priemer krajín OECD vo výške 1,8 % HDP. Ako jedna z mála daní sa vyskytuje vo všetkých krajinách, aj keď jej výnosnosť nie je výrazná v žiadnej z nich. V grafe 4.7 sú zobrazené štáty, kde daňová kvóta majetkových daní nie je zanedbateľná.

Graf 4.7 Vývoj TQ majetkových daní v krajinách s najvyšším zaťažením majetku



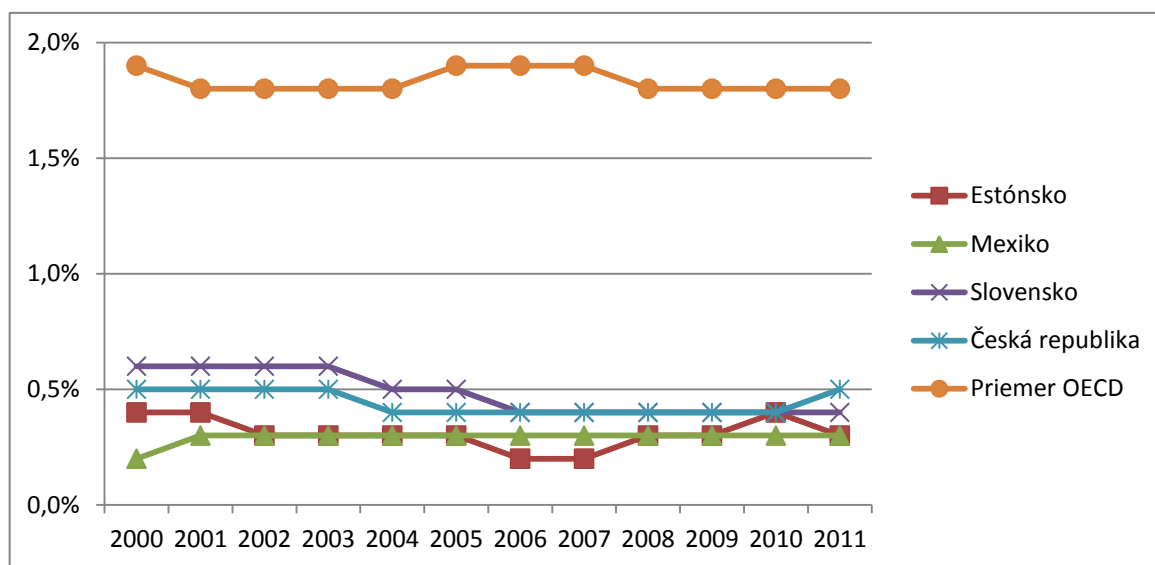
Zdroj: stats.oecd.org, 2014

Dlhodobu najvyššiu daňovú kvótu majetkových daní je možné vidieť vo Veľkej Británii, kde predstavuje 4,2 % HDP a viac ako 11 % na celkovom zaťažení v krajine. Druhé najvyššie zaťaženie je možné pozorovať vo Francúzsku, kde je jeho hodnota vo výške 3,7 %

HDP. Veľký význam a podiel na celkovom zaťažení má však táto daň aj v Spojených štátoch amerických či Kanade, kde je taktiež nadpriemerná. Je zrejmé, že krajiny sa nesnažia zvyšovať zaťažovanie majetku a majú tendenciu skôr naopak ju znižovať, resp. udržiavať jej úroveň. Rozdielny je prípad Francúzska, kde je možné pozorovať mierny nárast.

Ďalšou skupinou sú krajiny, kde predstavuje zdanenie majetku len minimálnu časť na celkovom zaťažení a sú zobrazené v nasledujúcom grafe 4.8.

Graf 4.8 Vývoj TQ majetkových daní v krajinách s najnižším zaťažením majetku



Zdroj: stats.oecd.org, 2014

Graf poukazuje na to, že medzi krajiny, kde je daňová záťaž majetku najnižšia patrí Estónsko a Mexiko s hodnotami 0,3 %, ale taktiež aj Slovensko s hodnotou 0,4 % a Česká republika kde je táto hodnota 0,5 %. V týchto krajinách ide o daňovú kvótu nižšiu ako je celková priemerná hodnota všetkých krajín OECD. Taktiež aj podiel na celkovom daňovom zaťažení je v týchto krajinách nevýrazný a nepredstavuje dôležitú časť daňových výnosov.

4.1.1.6 Dane z tovarov a služieb

V tomto prípade sa jedná o nepriame zdanenie uvaľované na tovary a služby. Ako vyplýva aj z teoretickej časti diplomovej práce, všeobecne zaužívaná ekonomická poučka uprednostňuje nepriame dane pred daňami priamymi. Mnohí ekonómovia argumentujú, že pre ekonomiku sú najlepšimi daňami práve dane zo spotreby. Ich výška síce môže ohrozovať nízko príjmové skupiny ľudí, ale to je možné kompenzovať špeciálnymi sociálnymi dávkami. Navyše v prípade nepriamych daní nedochádza k takým daňovým únikom, ako je to v prípade fyzických či právnických osôb. To pre krajinu znamená stabilný a vysoký príjem do štátneho

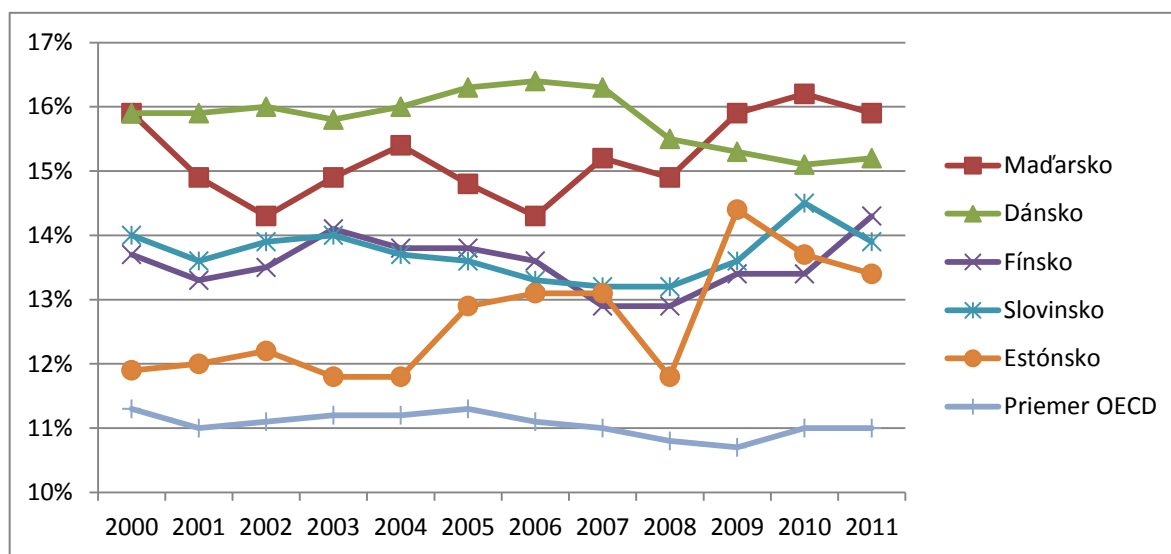
rozpočtu. Pre tieto dôvody je v súčasnosti vidieť snahu krajín posúvať daňové zaťaženie z priamych na nepriame dane. Významnosť týchto daní si uvedomuje aj Európska únia, kde stoja nepriame dane v centre pozornosti harmonizácie daní, pretože zásadným spôsobom ovplyvňujú fungovanie trhov (Vančurová a Láchová, 2008).

Do tejto skupiny daní patria podľa kvalifikácie daní významné skupiny nepriamych daní, ako napr. všeobecné dane, či daň z pridanej hodnoty. Význam zdanenia tovarov a služieb zvyrazňuje aj priemerná hodnota všetkých krajín OECD na celkovom zaťažení, ktorá sa dlhodobo pohybuje na úrovni okolo 33 %.

Daňová kvóta daní z tovarov a služieb pre všetky krajiny OECD je zobrazená v prílohe 11. Rovnako ako v predchádzajúcich prípadoch, aj pri tomto zdanení sú posledné známe hodnoty pre všetky krajiny z roku 2011, avšak v prílohe sú zobrazené aj odhady vypracované pre niektoré krajiny.

Postupný vývoj nepriameho zdanenia v krajinách s najvyšším zaťažením nepriamych daní je zachytený v grafe 4.9. Tabuľka s presnými číslami pre túto skupinu krajín je zachytená v prílohe 12.

Graf 4.9 Vývoj TQ nepriamych daní v krajinách s najvyšším zaťažením



Zdroj: stats.oecd.org, 2014

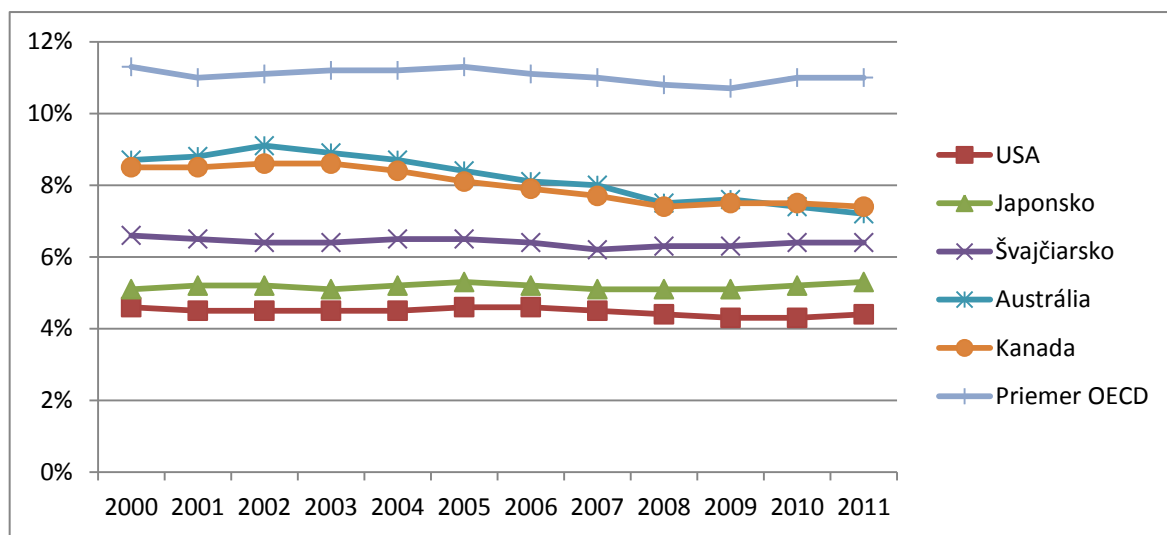
Najviac zaťaženou krajinou v oblasti nepriamych daní je s hodnotou 15,9 % HDP Maďarsko, čo predstavuje takmer 43 % z celkového daňového zaťaženia v krajine. Štátom, ktorý patrí dlhodobo ku krajinám s najvyšším zdanením tovarov a služieb patrí jednoznačne aj Dánsko. Hodnota daňovej kvóty je 15,2 % HDP, avšak v krajine predstavuje nižšiu váhu ako v prípade Maďarska, a to 32 % z celkového zaťaženia.

Z grafu 4.9 je zrejmé, že zobrazené krajiny výrazne nezasahovali do vývoja nepriamych daní. Len prípad Estónska vykazuje väčšie výkyvy v daňovej kvóte. Rovnako sa nedá hovoriť o hromadnom zvyšovaní nepriamych daní, ako by sa dalo očakávať z daňových teórií. Mierny nárast v sledovanom období sa dá pozorovať v prípade Fínska a Estónska. V ďalších prípadoch išlo buď o udržanie dosahovanej úrovne (Maďarsko), alebo mierne zníženie (Dánsko a Slovinsko).

Medzi krajiny, kde patrí toto zdanenie k najvýznamnejším a najvýnosnejším patrí Mexiko, kde táto daň predstavuje až 54 % z celkového daňového zaťaženia v krajine. Celková daňová kvóta však v krajine predstavuje len 10,7 % HDP, čo je podpriemerná hodnota krajín OECD. Významnú časť na celkovom zaťažení predstavuje aj v Čile, kde ide o 49 percentnú účasť na celkovom daňovom zaťažení a v Turecku, kde tvorí približne 45 % celkového zaťaženia v krajine.

Na druhej strane sú krajiny, ktoré nevyužívajú toto zdanenie v tak významnej forme ako predošlé krajiny. Táto skupina krajín a vývoj TQ nepriamych daní je zachytený v grafe 4.10. Taktiež bola vytvorená aj tabuľka s konkrétnymi číslami, ktorá je zobrazená v prílohe 13.

Graf 4.10 Vývoj TQ nepriamych daní v krajinách s najnižším zaťažením



Zdroj: stats.oecd.org, 2014

Z grafu 4.10 a z prílohy 13 je zrejmé, že Spojené štáty americké, kde je táto hodnota vo výške 4,4 % HDP, sú najmenej zdaňovanou krajinou v oblasti nepriamych daní. Táto hodnota má na celkovom zaťažení v krajine podiel len 16 %, čo je najmenej spomedzi všetkých členských krajín OECD.

Podobne nízku úroveň majú aj iné federálne usporiadané krajiny ako Austrália či Kanada. Tieto hodnoty sú výsledkom toho, že v niektorých krajinách nie je daň z pridanej hodnoty, resp. nie je vo forme v akej je známa inde vo svete. Naproti tomu majú však obdobné dane a jedná sa o spomínané federálne štáty Kanadu, USA a Austráliu. V prípade Kanady sa dá hovoriť o dani porovnateľnej s DPH a ide o federálnu daň uvažovanú vládou. Táto daň s názvom Goods and Services Tax (GST) má v súčasnej dobe hodnotu 5%. Okrem nej sú výrobky zaťažované aj provinčnou daňou z maloobchodného predaja (Provincial Sales Tax – PST), ktorá sa pohybuje v rozmedzí od 5 % do 12 % v závislosti od konkrétnej provincie (MZV, 2012).

Podobná situácia je aj v Spojených štátoch amerických, kde takisto neexistuje daň z pridanej hodnoty v podobe, ako ju poznáme napr. v Európe. Rovnako však ako v Kanade, aj v USA je možné sa stretnúť s jej obdobou pod názvom predajná daň (Sales Tax). Taktiež sa jedná o federálnu daň a jej výška sa pohybuje v závislosti od štátu v hodnotách približne od 2 % do 8 % (MZV, 2014a).

V Austrálii funguje podobne ako v Kanade daň obdobná s DPH, pod rovnakým názvom Goods and Services Tax (GST). V súčasnej dobe je jej výška 10 % (MZV, 2014 b).

Veľmi nízku hodnotu je možné sledovať aj u krajín ako Švajčiarsko či Japonsko. Podobne ako vyššie spomínané federatívne štáty, aj Švajčiarsko v minulosti neuplatňovalo sadzbu DPH. K tomuto kroku sa odhodlalo až v roku 1995 a až do súčasnosti je táto daň vedená s nízkou sadzbou na úrovni 6,5 %. V prípade Japonska ide taktiež o krajinu, kde je sadzba dane z pridanej hodnoty na dlhodobu nízkej úrovni. V súčasnosti je na úrovni 5 %, ale vládou schválené reformy plánujú túto sadzbu postupne zvyšovať na 8 % a neskôr 10 % (Kubátová, 2009a; MZV, 2013a).

Tieto mimoeurópske krajiny sú zaujímavým príkladom, pretože práve v európskych krajinách toto zdanenie tvorí podstatnú časť z celkového daňového zaťaženia v krajine a má významný podiel na verejných príjmoch.

4.1.1.7 Ostatné dane

V kvalifikácii daní podľa OECD tu patrí skupina ostatných daní platená výhradne podnikmi (6100) a skupina, kde tieto dane platia iné subjekty než podniky (6200). V tomto prípade sa nejedná o významnú položku v kvalifikácii daní a jej podiel na celkovom daňovom zaťažení je 0,6 %. Nízke hodnoty zdanenia vo všetkých krajinách je možné vidieť v prílohe 14. Pri tomto zdanení je možné sa zmieniť o prípade Turecka, kde v tejto oblasti

daní prišlo k výrazným zmenám. V 90. tých rokoch 20. storočia predstavovalo toto zdanenie 15-20 % celkového zaťaženia v krajine. Aj keď funguje toto zdanenie v krajine aj v súčasnej dobe, už nie je ani zďaleka tak významné ako v minulosti.

4.1.2 Zložená daňová kvóta krajín OECD

Ako už bolo povedané, ide o makroekonomický ukazovateľ, ktorý predstavuje podiel daní na hrubom domácom produkte, vyjadrený v percentách. V skutočnosti predstavuje podiel hrubého domáceho produktu, ktorý sa prerozdeľuje prostredníctvom verejných rozpočtov. Skutočnosť, že sa udáva v percentách, je výhodou pri účele porovnávania. K rozlišovaniu jednoduchej či zloženej daňovej kvóty slúži rozsah čitateľa, pričom častejšie využívaná je práve zložená daňová kvóta (Vančurová a Láchová, 2008).

Ďalšia analýza hodnôt daňovej kvóty vychádza z prílohy 15, kde sú zachytené hodnoty zloženej daňovej kvóty. Čo sa týka dostupnosti dát, aj v tomto prípade platí, že poslednými hodnotami dostupnými pre všetky štáty a súčasne aj priemer OECD, sú dáta za rok 2011. V prílohe je však možné pozorovať v niektorých krajinách aj odhady, ktoré sú vypracované pre rok 2012.

Vzhľadom na veľmi podobné hodnoty TQ a neprehľadnosť v grafe 4.11, bola vytvorená tabuľka 4.5. Tá zobrazuje skupinu krajín s najvyššími hodnotami zloženej daňovej kvóty. Priemer zloženej daňovej kvóty všetkých krajín OECD má hodnotu 34,1 % HDP.

Tabuľka 4.5 TQ skupiny krajín s najvyšším zdanením v %

štát/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Dánsko	49,4	48,5	47,9	48	49	50,8	49,6	48,9	47,8	47,8	47,4	47,7
Švédsko	51,4	49,4	47,5	47,8	48,1	48,9	48,3	47,4	46,4	46,6	45,4	44,2
Belgicko	44,7	44,6	44,7	44,3	44,4	44,5	44,1	43,6	44	43,1	43,5	44,1
Francúzsko	44,4	44,1	43,5	43,3	43,6	44,1	44,4	43,7	43,5	42,5	42,9	44,1
Fínsko	47,2	44,8	44,7	44,1	43,5	43,9	43,8	43	42,9	42,8	42,5	43,7
Taliansko	42	41,7	41,1	41,5	40,8	40,6	42,1	43,2	43	43,4	43	43
Nórsko	42,6	42,9	43,1	42,3	43,1	43,2	43,5	42,9	42,1	42	42,6	42,5
Priemer OECD	35,2	34,7	34,4	34,3	34,3	34,8	35	35	34,5	33,6	33,8	34,1

Zdroj: stats.oecd.org, 2014

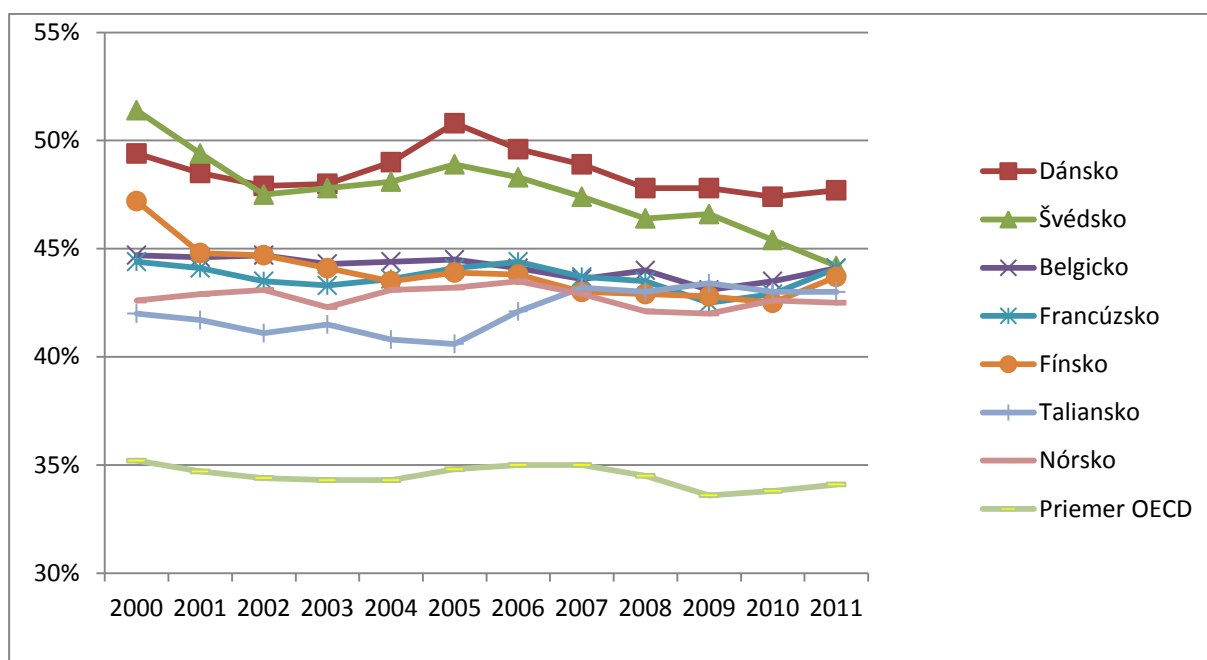
Z tabuľky je zrejmé, že dlhodobo najvyššiu hodnotu zloženej daňovej kvóty dosahuje Dánsko, ktorej výška predstavuje (v roku 2011) 47,7 % HDP, čo prevyšuje priemer o viac ako 13 percentných bodov. Dánsko je nasledované krajinou zo Škandinávie, a to Švédskom s hodnotou 44,2 % HDP. Zaujímavé je, že medzi najviac zdanenými krajinami je možné

vidieť všetky škandinávské krajiny. Fínsko s hodnotou 43,7 % HDP a Nórsko s hodnotou vo výške 42,5 % HDP, predstavujú taktiež výrazne nadpriemerne zaťažené krajiny.

Na veľmi vysokej úrovni daňového zaťaženia je možné vidieť aj západoeurópske krajiny ako Belgicko a Francúzsko s hodnotami celkovej daňovej kvóty 44,1 %, ale aj Taliansko s hodnotou 43 %. Všetky tieto krajiny pomerne výrazne prevyšujú priemer OECD.

Vývoj zloženej daňovej kvóty v období rokov 2000 až 2011 je zachytený v nasledujúcom grafe 4.11.

Graf 4.11 Vývoj TQ skupiny krajín s najnižším zdanením v %



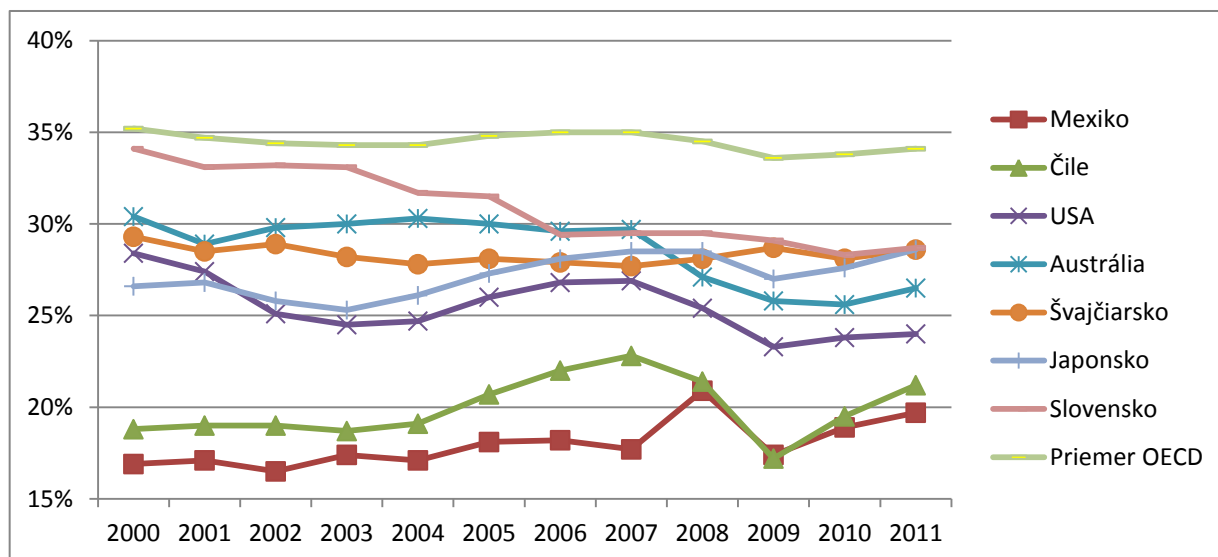
Zdroj: stats.oecd.org, 2014

Z grafu 4.11 je možné pozorovať v prípade Dánska a Švédska posun v daňovom zaťažení smerom nadol. K výraznému zníženiu došlo predovšetkým vo Švédsku, kde od roku 2005 do roku 2011 kleslo celkové zaťaženie o 4,7 p.b. V prípade Dánska sa dá hovoriť v rovnakom období o miernejšom poklese, a to o 3,1 p.b. Naopak v prípade zvyšných krajín sa dá považovať obdobie posledných 3 rokov za čas, kedy dochádzalo k zvyšovaniu daňovej záťaže. To najvýraznejšie zvýšenie nastalo v prípade Talianska v období od roku 2005 do roku 2007, kedy stúplo o 2,6 p.b. U zvyšných krajín sa dá hovoriť o vyrovnanom priebehu za sledované obdobie, kde nedochádzalo k výrazným výkyvom v úrovni zdanenia.

Na druhej strane sa dá hovoriť o skupine krajín, kde dosahuje daňová záťaž najnižšiu úroveň. Pre konkrétne čísla tejto skupiny krajín, bola vytvorená stručná tabuľka v prílohe 16.

Vývoj TQ v krajinách s najnižšou zloženou daňovou kvótou je zobrazený v nasledujúcom grafe 4.12.

Graf 4.12 Vývoj TQ skupiny krajín s najnižším zdanením v %



Zdroj: stats.oecd.org, 2014

Najnižšia daňová kvóta spomedzi všetkých krajín bola vypočítaná v Mexiku, kde jej hodnota za posledný známy rok (2011) predstavuje 19,7 % HDP. To je oproti priemeru hodnota nižšia o viac ako 14 p.b., takže sa dá hovoriť o veľmi nízkom zaťažení. Podobne nízke daňové zaťaženie je vidieť aj v Čile, kde má hodnotu 21,2 % HDP. V tejto skupine krajín je možné nájsť aj veľmi vyspelé krajiny ako USA (24 %), Austráliu (26,5 %), Švajčiarsko (28,6 %) či Japonsko (28,6 %). K spoločnosti týchto krajín je možné zaradiť aj Slovenskú republiku, ktorá má daňové zaťaženie takmer zhodné s Japonskom a Švajčiarskom a dosahuje úroveň 28,7 % HDP.

Situácia zachytená v grafe 4.12 svedčí aj o tom, že nízka hodnota daňového zaťaženia v roku 2011 je následkom dlhodobého trendu. Dá sa konštatovať, že tieto krajiny sa snažia takto nízke daňové zaťaženie udržiavať. Výnimkou je azda len Čile a Mexiko, kde je v období posledných 3 rokov pozorovaný trend rastúceho zaťaženia. Výraznú zmenu zaznamenalo Slovensko, kde od roku 2000 do roku 2011 kleslo celkové daňové zaťaženie o 4,4 p.b.

4.2 World Tax Index

Ako už bolo v predchádzajúcej kapitole spomenuté, tento ukazovateľ predstavuje alternatívu merania daňového zaťaženia. Jedná sa o multikriteriálny ukazovateľ, ktorý využíva pri svojom hodnotení kombináciu pevných a mäkkých dát. Čo sa týka hodnôt indexu

WTI, tie sa pohybujú v rozmedzí 0 – 1, pričom vyššie hodnoty predstavujú vyššie daňové zaťaženie v danej krajine. Samotný ukazovateľ sa skladá z niekoľkých čiastkových indexov, ktoré sa zaoberajú rôznymi skupinami daní a zároveň sú v súlade s klasifikáciou podľa OECD. Aj preto je index WTI vhodný na zohľadnenie daňového zaťaženia v tejto organizácii. Jeho konštrukcia umožňuje využívať výhody daňovej kvóty a efektívnych daňových sadzieb, pretože v sebe spája spomínané vysoko kvalitné pevné a mäkké dáta (Kotlán a Machová, 2012a).

Z indexu je možné sledovať ako sú postavené jednotlivé krajiny v daňovom zaťažení v komparácii s ostatnými, a to aj v jednotlivých sub-indexoch, ako bude možné vidieť neskôr. World Tax Index predstavuje 95 % z daňového mixu vo vybraných krajinách OECD a jeho štruktúru je možné vidieť v predchádzajúcej teoretickej kapitole.

Každý z jednotlivých čiastkových indexov je dôsledkom niekoľkých faktorov čo znamená, že aj čiastkové indexy obsahujú ďalšie zložky. Aj keď došlo k úpravám niektorých čiastkových indexov, štruktúra súhrnného ukazovateľa zostala nezmenená a zodpovedá štandardnej daňovej klasifikácii OECD.

4.2.1 Postavenie krajín OECD v jednotlivých sub- indexoch WTI

Ako už bolo zmienené, súhrnný ukazovateľ WTI je tvorený piatimi čiastkovými indexmi. Na základe dostupných dát je možné postupne analyzovať postavenie konkrétnych krajín v daňovom zaťažení podľa čiastkových sub-indexov. Na celkovom daňovom zaťažení majú najväčší význam predovšetkým daň z príjmu fyzických a právnických osôb a daň z pridanej hodnoty. Čiastkové indexy budú ďalej v práci popísané v poradí, ako sú klasifikované dane podľa OECD a bude použitá rovnaká časová základňa v rozmedzí rokov 2000 až 2011, z dôvodu rovnakej dostupnej časovej základne daňovej kvóty. V prílohách je možné vidieť aj odhadované hodnoty za rok 2012, pričom všetky hodnoty indexu sú čerpané z oficiálnej databázy World Tax Index (WTI, 2014b).

4.2.1.1 Zdanenie príjmov fyzických osôb

Jedná sa o priamu daň, ktorá tvorí spoločne s korporátnou daňou skupinu štátnych príjmov pod názvom dane z príjmu. Daňovníkov je možné chápať z viacerých hľadísk a v prípade fyzických osôb sa rozlišujú daňoví rezidenti a nerezidenti, či osoby s neobmedzenou, resp. obmedzenou daňovou povinnosťou (Kubátová, 2009a).

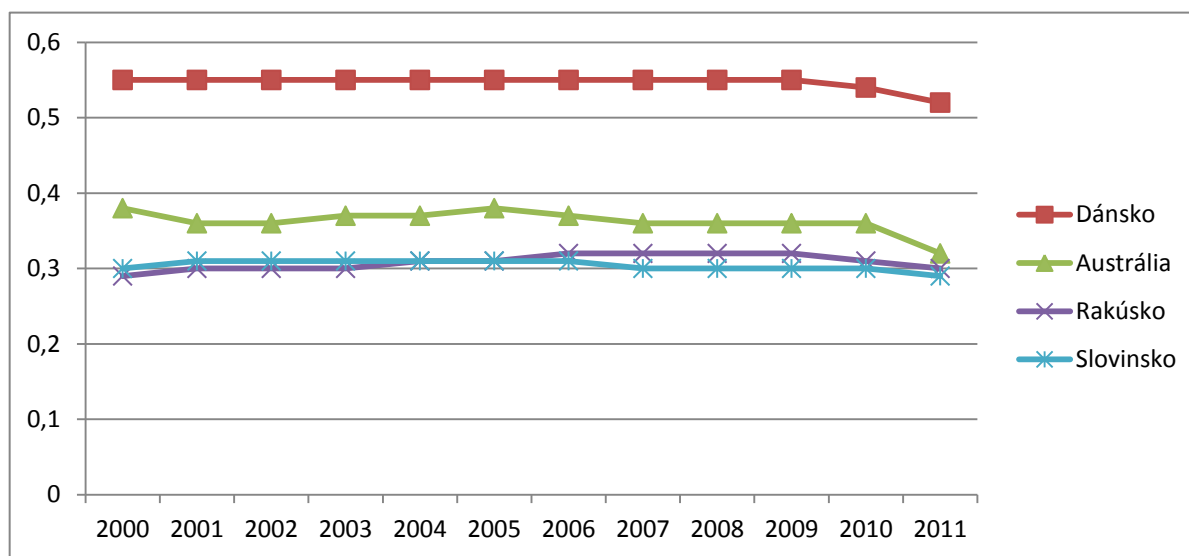
Čo sa týka váhy tohto zaťaženia fyzických osôb na celkovom daňovom zaťažení, tá je výrazná z toho dôvodu, že tento čiastkový index zahŕňa aj príspevky na sociálne

zabezpečenie. Ide o významnú časť daňového systému a aj preto je váha tohto čiastkového indexu významne vyššia oproti iným sub-indexom ukazovateľa WTI. V predchádzajúcom texte bolo spomenuté, že pomer jednotlivých daní na celkovom zaťažení je v kompetencii daňových tvorcov. Taktiež je známy aj fakt, že najmä v Európe je tendencia zvyšovať daňovú záťaž fyzických osôb na úkor právnických osôb.

Celkový prehľad o daňovej záťaži FO všetkých štátov OECD je zobrazený v prílohe 17 a obsahuje aj spomínané odhady pre rok 2012. Na rozdiel od zvyšných ukazovateľov, je v prípade WTI možnosť vidieť vypracované odhady pre všetky členské krajiny OECD. Pre jednotnú časovú základňu vzhľadom na ukazovateľ TQ a ITR sú poslednými využívanými dátami, tie z roku 2011. Keďže ide o odhady, v stručných tabuľkách a v grafoch sú zobrazené posledné dopočítané údaje, a to za rok 2011.

Vývoj daňového zaťaženia fyzických osôb, v skupine najviac zaťažených krajín podľa WTI je zachytený v nasledujúcom grafe 4.13. Prehľad týchto krajín s konkrétnymi číselnými údajmi je zachytený v prílohe 18.

Graf 4.13 Vývoj daňového zaťaženia FO v najviac zaťažených štátoch podľa WTI



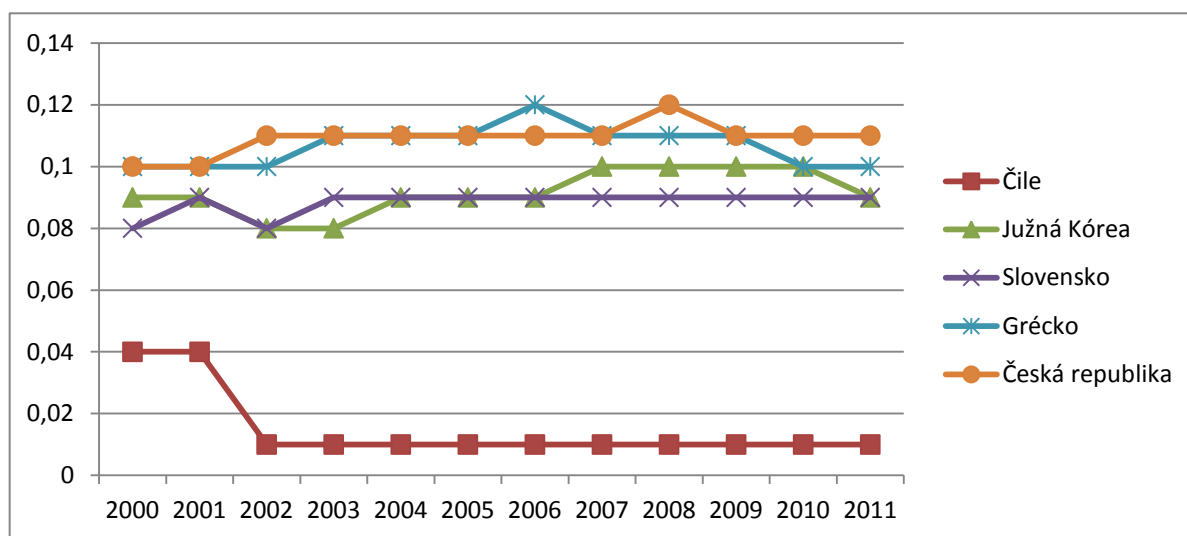
Zdroj: *worldtaxindex.com*, 2014

Najvýraznejším zástancam vysokého zaťaženia FO je spomedzi všetkých krajín OECD Dánsko, kde je v roku 2011 hodnota tohto čiastkového indexu 0,52. Medzi zástancov tohto smeru zaťaženia patria aj krajiny ako Austrália, s hodnotou 0,32, Rakúsko s hodnotou 0,30 či Slovinsko s hodnotou 0,29.

Z grafu 4.13 je možné pozorovať, že daňové zaťaženie v Dánsku má za posledné obdobie dvoch rokov tendenciu sa znižovať, avšak z dlhodobého hľadiska sa dá hovoriť o vyrovnanom priebehu. Podobný trend klesajúcej záťaže je pozorovateľný aj v ostatných sledovaných krajinách.

Oproti týmto krajinám sú aj také krajiny, ktoré nezaťažujú fyzické osoby tak výrazne v pomere k celkovému zaťaženiu. Konkrétne hodnoty vybraných krajín s najnižším zaťažením práce sú zobrazené v prílohe 19. Vývoj tohto sub-indexu WTI v sledovanom období je zachytený v grafe 4.14.

Graf 4.14 Vývoj daňového zaťaženia FO v najmenej zaťažených štátoch podľa WTI



Zdroj: *worldtaxindex.com*, 2014

Najmenej zaťažované FO sú v Čile, kde je váha tohto čiastkového indexu 0,01 a ide o najmenšiu váhu spomedzi všetkých krajín OECD. Tento fakt je spôsobený štruktúrou daňového systému krajiny, kde nie je zdanenie fyzických osôb vo forme, aká je známa vo svete. Na strane zástancov nižšieho zdanenia fyzických osôb sú aj krajiny ako Južná Kórea s hodnotou 0,09, alebo Grécko s hodnotou 0,10 v tomto čiastkovom sub-indexe. Rovnako aj Slovenská republika s podielom 0,09 a Česká republika s podielom 0,11 patria ku krajinám, kde je tento druh priameho zaťaženia jedným z najmenších spomedzi všetkých krajín OECD.

Graf 4.14 vypovedá o stabilne nízkej hodnote tohto zaťaženia nielen v Čile, ale aj v Českej a Slovenskej republike, kde nedochádzalo k žiadnym výrazným zmenám. V prípade Južnej Kórey a Grécka je volatilita tohto subindexu o niečo výraznejšia.

3.2.1.2 Zdanenie príjmov právnických osôb

Podobne ako v predchádzajúcom prípade, ide o priamu daň, pri ktorej sú daňovníkmi tejto dane (z hľadiska zdaňovania príjmov) právnické osoby zriadené na podnikanie, ktoré sú na tento účel zapísané v obchodnom registri. Daňovníkmi môžu byť aj právnické osoby a iné subjekty nezriadené na podnikanie za predpokladu, že okrem činnosti, ktorá je ich hlavným poslaním vykonávajú aj činnosti, pri ktorých je naplnená podstata podnikateľskej činnosti. Týchto poplatníkov je možné rozdeliť taktiež na daňových rezidentov a nerezidentov, čoho výsledok je vidieť pri výbere daní (Kubátová, 2009a).

Ako už bolo spomenuté, daňové systémy sú špecifické pre každú krajinu. V každom systéme je možné sa stretnúť s rozdielnym vplyvom jednotlivých daní na celkovom daňovom zaťažení. Čo sa týka významu tohto daňového zaťaženia právnických osôb na celkovom zaťažení, je možné porovnať jednotlivé ekonomiky na základe dát dostupných pri ukazovateli WTI, ktoré je možné vidieť v prílohe 20. Vývoj daňovej záťaže PO, v skupine krajín s najvyšším zaťažením je zachytený v grafe 4.15. Aj pre tento čiastkový index platí rovnaká situácia, kedy sú v grafe použité posledné vypočítané hodnoty, a to hodnoty z roku 2011. Vypracované odhady pre rok 2012 sú zobrazené v prílohe 20. Vzhľadom na neprehľadnosť v grafe 4.15, je pripojená aj nasledujúca stručná tabuľka 4.6 s konkrétnymi číslami.

Tabuľka 4.6 Krajiny s najvyšším daňovým zaťažením PO podľa WTI

štát/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Grécko	0,33	0,33	0,31	0,34	0,34	0,32	0,29	0,25	0,25	0,21	0,19	0,21
Taliansko	0,2	0,2	0,2	0,21	0,2	0,21	0,21	0,21	0,18	0,15	0,16	0,18
Južná Kórea	0,19	0,2	0,2	0,21	0,2	0,19	0,19	0,19	0,19	0,12	0,12	0,17
Česká rep.	0,23	0,23	0,23	0,26	0,23	0,23	0,21	0,21	0,19	0,15	0,14	0,17
Slovensko	0,17	0,18	0,15	0,18	0,15	0,16	0,15	0,16	0,17	0,13	0,13	0,17

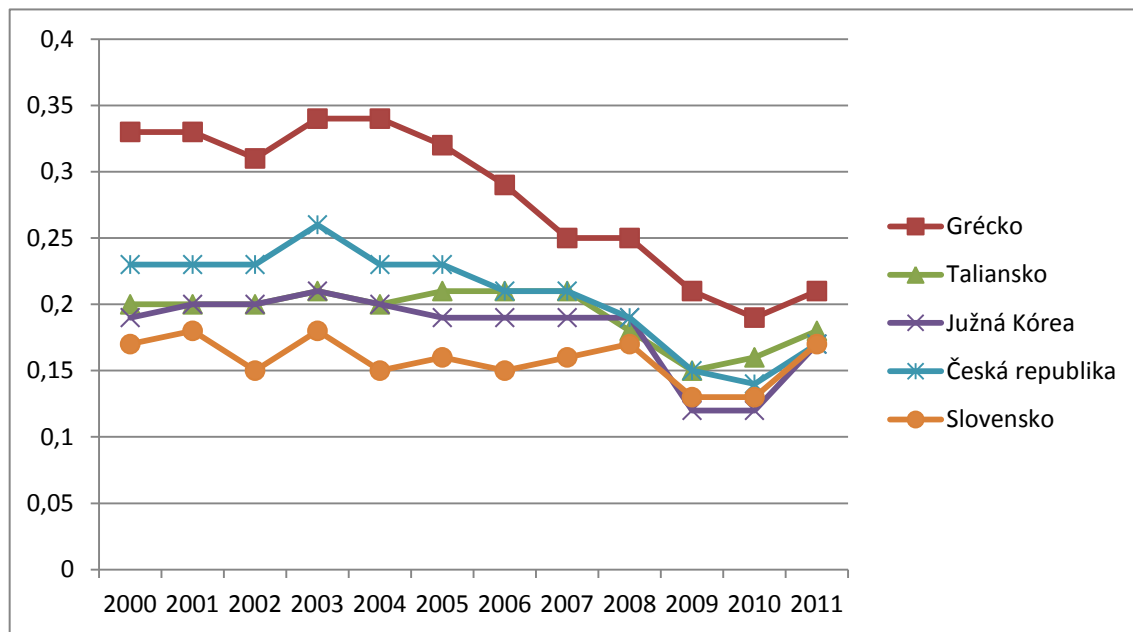
Zdroj: worldtaxindex.com, 2014

Medzi štáty, kde má zdanenie právnických osôb najväčší vplyv v krajine, patrí s najvyššou hodnotou sub-indexu 0,21 Grécko, čo predstavuje takmer polovičný podiel na celkovom zaťažení štátu. Nasledované je krajinami ako Taliansko s hodnotou čiastkového indexu 0,18, či Kórea s hodnotou 0,17. Tieto štáty taktiež nezodpovedajú tendencii najmä v Európe, kde je podiel daní z príjmu právnických osôb menej výrazný na úkor zdanenia fyzických osôb. K tejto skupine krajín sa dá zaradiť aj prípad Českej a Slovenskej republiky s rovnakými hodnotami tohto sub-indexu vo výške 0,17. V krajinách je možné vidieť

zvýšenú hodnotu daňového zaťaženia právnických osôb, pričom patria ku krajinám s najvyšším podielom tejto dane spomedzi všetkých štátov OECD.

Vývoj zaťaženia právnických osôb tejto skupiny krajín v sledovanom období je zobrazený v grafe 4.15.

Graf 4.15 Vývoj daňového zaťaženia PO v najviac zaťažených štátoch podľa WTI



Zdroj: *worldtaxindex.com*, 2014

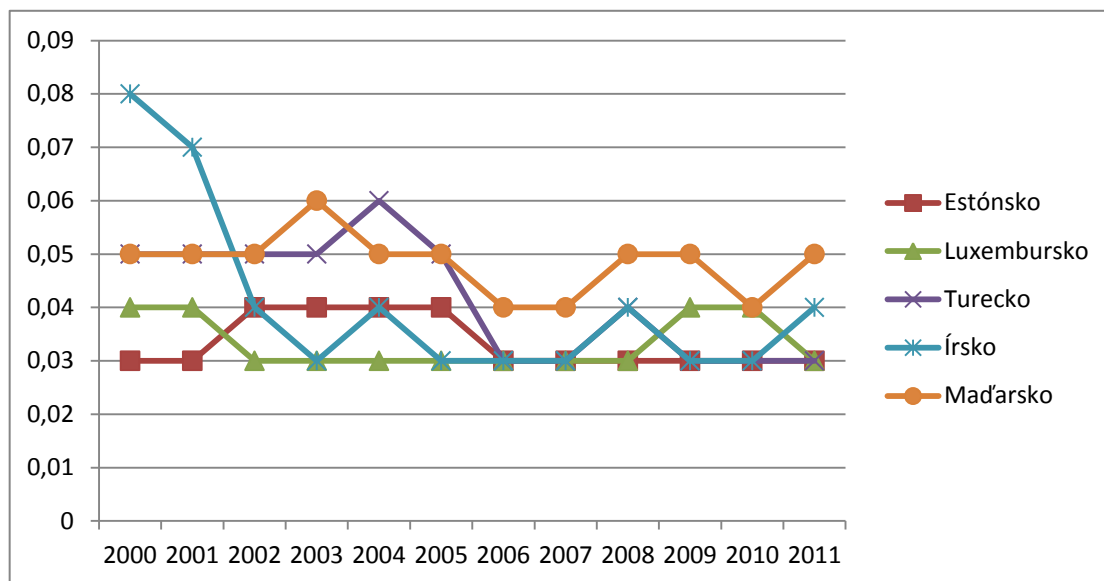
Z vývoja zachyteného v grafe 4.15 je zrejmé, že Grécko výrazne znížilo úroveň daňového zaťaženia, a to najmä v rozmedzí rokov od 2003 do 2010, pričom toto zníženie bolo o viac ako tretinu hodnoty. Dá sa konštatovať, že do roku 2009, resp. 2010 dochádzalo k postupnému znižovaniu záťaže právnických osôb vo všetkých krajinách. Opätovný mierny nárast je vidieť v poslednom období, a to vo všetkých zobrazených krajinách.

Na opačnej strane je v grafe 4.16 možné pozorovať skupinu štátov s najnižším zaťažením PO, na čele s Estónskom a Luxemburskom. Okrem vývoja tohto zaťaženia, sú zobrazené konkrétne hodnoty vybraných krajín v stručnej tabuľke zobrazenej v prílohe 21.

Je zrejmé, že tieto hodnoty sub-indexu sa výrazne neodlišujú medzi jednotlivými krajinami, pretože sa jedná o skutočne nízke zaťaženie. Hodnota tohto čiastkového indexu v najmenej zaťažených krajinách je rovnaká, a to vo výške 0,03. V Írsku predstavuje toto zaťaženie hodnotu 0,04 a v Maďarsku 0,05.

Celkový vývoj týchto najmenej zaťažených krajín je zachytený v grafe 4.16.

Graf 4.16 Vývoj daňového zaťaženia PO v najmenej zaťažených štátoch podľa WTI



Zdroj: *worldtaxindex.com*, 2014

Z grafu 4.16 je pozorovateľný najmä strmý prepád zdanenia právnických osôb v Írsku, kde sa v rozmedzí rokov 2000 až 2003 znížilo o takmer dve tretiny svojej pôvodnej hodnoty. Ide práve o spomínanú snahu prilákať do krajiny investorov. K poklesu došlo aj v prípade Turecka, a to najmä v rokoch 2004 – 2006. Estónsko si ponecháva stabilne nízku hodnotu tohto sub-indexu počas zachyteného obdobia. Mierny nárast je možné za posledný rok pozorovať v prípade Írska a Maďarska.

K nízkym hodnotám tohto sub-indexu možno zaradiť aj ďalšie štáty ako Fínsko (0,05), Dánsko (0,05) či Nórsko (0,05), ktoré boli spomínané v súvislosti s vysokým zaťažením fyzických osôb. Vo všeobecnosti sa dá povedať, že najmä v Európe je tento pomer v neprospech zdanenia právnických osôb a krajiny sa prikláňajú k vyššiemu zdaneniu fyzických osôb. Z poskytnutých dát je možné vidieť aj skutočnosť, že v krajinách OECD nie je jednotný trend rastu, resp. poklesu pomeru tohto zdanenia na celkovom zaťažení. Naopak, dochádza k rôznym zmenám tohto pomeru, v závislosti na zmenách a uskutočnených reformách daňových systémov.

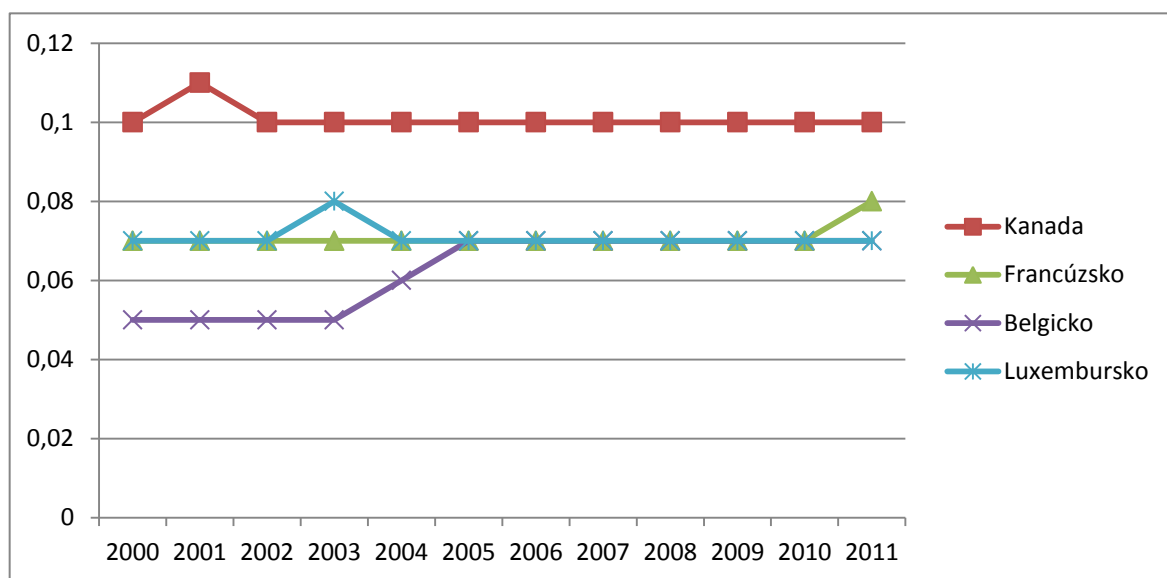
Krajiny s vysokou hodnotou sub-indexu zdanenia fyzických osôb, majú výrazne vyšší a v niektorých prípadoch dokonca až niekoľkonásobný pomer dane z príjmu fyzických osôb oproti zdaneným právnickým osobám.

4.2.1.3 Individuálne majetkové dane

Ako už bolo spomenuté, ide o dane s dlhou históriou, avšak v súčasnej dobe nepredstavujú výraznú časť daňových výnosov. Nízky výnos majetkových daní je všeobecne známy aj vo všetkých krajinách OECD.

Podobný záver vyplýva z dát v prílohe 22, kde váha tohto ukazovateľa na celkovom zaťažení, je vo všetkých krajinách OECD na nízkej úrovni. Vypovedá o tom aj graf 4.17, ktorý zobrazuje krajiny, kde nie je úroveň daňového zaťaženia majetku zanedbateľná. Opäť sú poslednými použitými údajmi tie z roku 2011 z rovnakých dôvodov ako tomu bolo u fyzických a právnických osôb. Odhady vypracované pre rok 2012 sú zachytené v spomínanej prílohe.

Graf 4.17 Vývoj daňového zaťaženia majetku v najviac zaťažených štátoch podľa WTI



Zdroj: *worldtaxindex.com*, 2014

Najvyššiu hodnotu tohto indexu vo výške 0,10 je možné vidieť v Kanade, kde je táto daň zaradená k federálnym daniam v krajine. Oproti iným krajinám OECD majú výraznejšie zdanenie majetku aj vo Francúzsku (0,08) ale aj v Belgicku a Luxembursku (oba štáty 0,07).

U zvyšku krajín sa dajú pozorovať nízke hodnoty čiastkového indexu zdanenia majetkových daní. Takéto nízke hodnoty je možné sledovať aj u škandinávskych a severoeurópskych krajín, ktoré sa vyznačujú inak vysokým daňovým zaťažením. Tento fakt môže byť spôsobený skutočnosťou, že v dnešnej dobe centrálne plánovaných ekonomík je súkromné vlastníctvo minimalizované a hodnota držaného majetku je nízka. Aj toto sú dôvody prečo majetkové dane už nepredstavujú tak významnú položku verejných príjmov ako

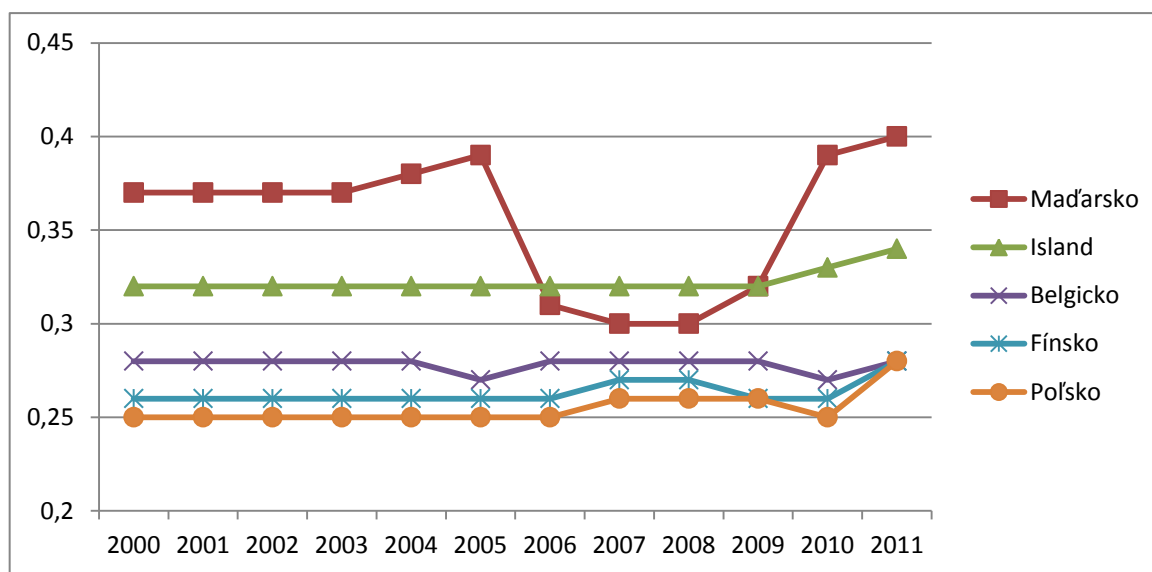
tomu bolo v minulosti. Napriek tomu však majú význam pri rozpočtoch na nižšej – miestnej úrovni.

3.2.1.4 Daň z pridanej hodnoty

Daň z pridanej hodnoty (Value Added Tax – VAT) je všeobecnou daňou zo spotreby, ktorá patrí k najzložitejším daniam vôbec. Ide o druh nepriamej dane, ktorá je jedným z hlavných zdrojov štátnych príjmov. Základnou myšlienkou tejto dane, je zdanenie na každom stupni spracovania tzv. pridanou hodnotou. Ide teda o hodnotu, ktorá bola pridaná na danom stupni spracovania, k pôvodnej hodnote statku. Konečný spotrebiteľ predpísanú daň pre daný výrobok, resp. službu zaplatí v cene výrobku. Daň je štátu napokon odvedená všetkými členmi distribučného kanála prostredníctvom systému platieb (Vančurová a Láchová, 2008).

Fakt, že táto daň má veľký význam na celkovom daňovom zaťažení, a teda aj na štátnych príjmoch, je možné pozorovať aj v tabuľke 3.1. K tomu, aký postoj voči tejto dani jednotlivé krajiny zaujímajú, je možné vidieť v prílohe 23. Príloha taktiež obsahuje aj vypracované odhady na rok 2012, a to pre všetky členské štáty. Zo známych dôvodov, bude však posledným rokom, použitým v grafoch rok 2011. Konkrétne údaje pre skupinu krajín s najvyšším zaťažením sú zachytené v stručnej tabuľke, v prílohe 24. Vybrané krajiny s najväčšími hodnotami tohto čiastkového indexu sú zachytené v nasledujúcom grafe 4.18.

Graf 4.18 Vývoj VAT v najviac zaťažených štátoch podľa WTI



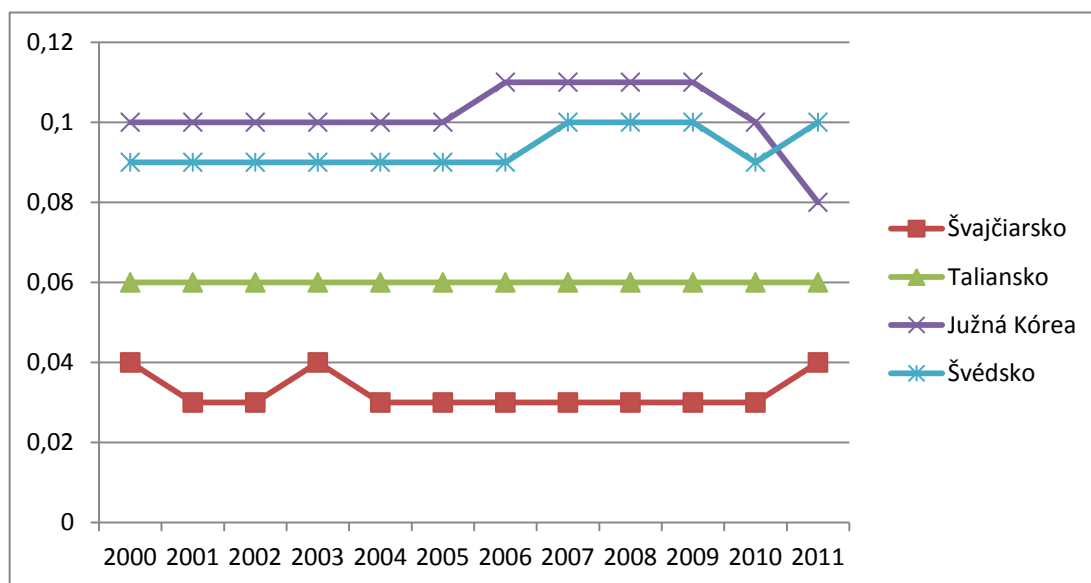
Zdroj: *worldtaxindex.com*, 2014

Z poskytnutých dát v prílohe 24, ale aj z grafu 4.18, je možnosť vidieť výraznú skupinu krajín, kde nechali tvorcovia daní veľkú časť daňového zaťaženia na nepriamych daniach. Keďže sa jedná o výraznú zložku v štátnych príjmoch, je taktiež aj často diskutovanou a sledovanou časťou daňových systémov. K spomínaným krajinám, kde za posledný rok 2011 je tento druh daňového zaťaženia dosť výrazný, patria predovšetkým Maďarsko s hodnotou tohto indexu 0,4 a Island s hodnotou 0,34. V uvedených štátoch tvorí táto nepriama daň takmer 59 % z celkového ukazovateľa v prípade Maďarska a 51 % v prípade Islandu. Ďalšími krajinami, kde je toto zdanenie na vysokej úrovni sú aj Belgicko, Fínsko a Poľsko so zhodnými hodnotami 0,28 alebo Nórsko s hodnotou 0,26.

Zatiaľ čo vo väčšine krajín bol vývoj DPH (VAT) pomerne vyrovnaný, v Maďarsku vykazuje tento trend značnú volatilitu, a to najmä v rozmedzí rokov 2005 – 2011. Od roku 2008 však pretrváva trend pomerne rýchlo rastúcej DPH. O niečo miernejší trend rastu je možné pozorovať aj vo zvyšných krajinách, čo zodpovedá viackrát zmieneným teóriám o preferovaní nepriameho zdanenia, oproti priamym daniam.

Z dostupných dát je vidieť, že medzi krajinami OECD je možné nájsť skupinu štátov, kde má toto zdanenie nulový, resp. minimálny podiel na celkovom zaťažení v krajine. Konkrétne hodnoty skupiny krajín s najnižším zaťažením VAT sú v prílohe 25. Vývoj tohto čiastkového indexu podľa WTI je zachytený v nasledujúcom grafe 4.19.

Graf 4.19 Vývoj VAT v najmenej zaťažených štátoch podľa WTI



Zdroj: *worldtaxindex.com*, 2014

Ako už bolo spomenuté v prípade daňovej kvóty, nízke hodnoty VAT sú výsledkom toho, že v niektorých krajinách nie je daň z pridanej hodnoty v takej podobe, ako je známa u nás. Jedná sa o spomínané federatívne usporiadané krajiny ako USA, Japonsko či Kanadu. O tom, ako vyzerajú nepriame dane v týchto krajinách je možné vidieť v podkapitole 4.1.1.6.

Rovnako ako v prípade daňovej kvóty daní z tovarov a služieb, aj v prípade tohto čiastkového indexu sa medzi krajiny s najnižším zaťažením v roku 2011 radí podobná škála štátov na čele so Švajčiarskom. V tejto krajine je hodnota tohto indexu 0,04. Nasledujú ho krajiny ako Taliansko (0,06), Južná Kórea (0,08) a Švédsko (0,10).

Z grafu 4.19 je možné pozorovať, že Švajčiarsko má najnižšiu hodnotu VAT z dlhodobého hľadiska, a to bez výraznej volatility v jej vývoji. Zaujímavý je 0,08. Stabilný priebeh je pozorovateľný predovšetkým v Taliansku, kde v tomto období nedošlo k žiadnym badateľným zmenám v tejto nepriamej dani.

Skutočnosť, že práve v Európe prevláda tendencia vysokej dane z pridanej hodnoty, môže byť do istej miery spôsobená tým, že nepriame dane sú predmetom harmonizácie daňového systému v spoločenstve Európskej únie.

3.2.1.5 Iné nepriame dane

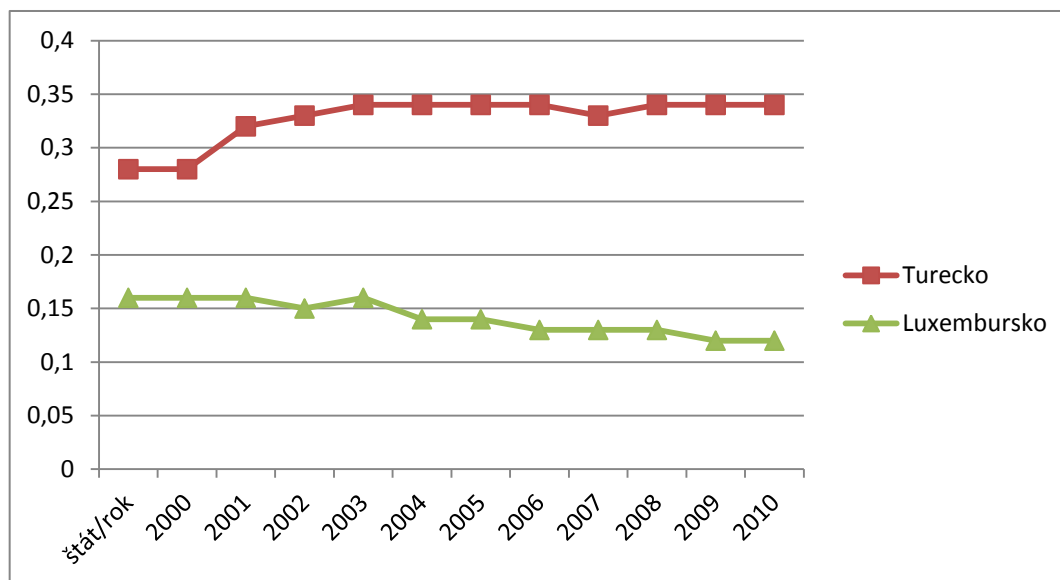
V tomto prípade sa jedná opäť o nepriame dane, ktoré majú selektívny charakter. Zaťažujú spotrebiteľov, ktorí si ich zaplatia v cene tovaru. Postihujú však len niektoré vybrané druhy tovaru. V súčasnej dobe patrí spotrebné zdanenie k významným zdrojom pre verejné rozpočty viacerých krajín. Z fiškálneho hľadiska sa jedná o výhodné dane, a to najmä kvôli stabilite výnosov (Kubátová, 2009).

Z dát v prílohe 26 je zrejmé, že podobne ako ukazovateľ majetkových daní, ani tento ukazovateľ pod názvom iné nepriame dane (Other Taxes on Consumption – OTC), nemá na celkovom ukazovateli WTI až tak výrazný vplyv, ako napr. DPH, či zdanenie fyzických a právnických osôb. Tento vplyv nie je výrazný opäť ani v krajinách s inak vysokým zaťažením, čo môže byť následkom toho, že táto daň je uvažovaná len na vybrané druhy výrobkov. Záleží však len od tvorcov daní, ktoré z výrobkov a ako vysoko touto daňou zaťažia.

Výnimkou je však Turecko, kde tento čiastkový index tvorí v krajine dlhodobo najpodstatnejšiu časť na celkovom daňovom zaťažení krajiny. V grafe 4.20 je zachytený

vývoj tohto daňového zaťaženia v Turecku a Luxembursku, kde nie je úroveň tohto zdanenia tak zanedbateľné ako v ostatných krajinách.

Graf 4.20 Vývoj OTC podľa WTI vo vybraných krajinách



Zdroj: *worldtaxindex.com*, 2014

V Turecku predstavujú tieto nepriame dane s hodnotou čiastkového indexu vo výške 0,34 takmer 50 % z celkového ukazovateľa WTI. Spotrebná daň je obsiahnutá v štyroch tovarových skupinách. Prvá skupina minerálnych olejov a mazadiel je pravidelne menená. U zvyšných troch skupín ide o veľmi vysoké dane, ako napr. 1 % - 130 % na skupinu automobilov a iných dopravných prostriedkov. Taktiež aj ďalšia tovarová skupina tabakových a alkoholických výrobkov je vysoko zaťažená a pohybuje sa v rozmedzí od 25 % do 275 %. Posledná tovarová skupina luxusných výrobkov je zaťažená spotrebnou daňou v rozmedzí od 6,7 % do 20 %. Dôvod prečo sú spotrebné dane tak vysoké a aj naďalej sa zvyšujú je ten, že dochádza k prehľbovaniu deficitu bežného účtu platobnej bilancie. Rovnako aj nepriaznivý vývoj zahraničného obchodu Turecka nenasvedčuje tomu, že by sa v najbližšej dobe malo niečo zmeniť (MZV, 2013b). Istý, nezanedbateľný vplyv majú tieto dane aj v Luxembursku, aj keď nie tak výrazný ako je tomu v prípade Turecka.

4.2.2 Celkové zaťaženie krajín podľa indexu WTI

Ako už bolo spomenuté, index WTI je multikriteriálny alternatívny ukazovateľ daňového zaťaženia, ktorý bol skonštruovaný pre krajiny OECD na základe pevných a mäkkých dát. Práve táto kombinácia by mala byť jednou z výhod oproti iným, často používaným ukazovateľom daňového zaťaženia. Pre ďalšie makroekonomické analýzy sú od

tvorcov indexu dostupné dáta v rozmedzí rokov 2000 až 2012, pričom za posledný rok ide o odhadované hodnoty celkového indexu, ale aj čiastkových sub-indexov. Na rozdiel od ukazovateľov TQ, sú odhady vypracované pre všetky krajiny OECD. Avšak pre jednotnú časovú základňu pozorovaných ukazovateľov a pre fakt, že sa jedná o odhady, budú v nasledujúcich grafoch a tabuľkách použité posledné dáta z roku 2011.

Čo sa týka výsledkov sledovaného celkového indexu WTI, jeho hodnoty vrátane odhadov na rok 2012, sú zobrazené v prílohe 27. Pre väčšiu prehľadnosť je v nasledujúcom texte pripojená aj tabuľka 4.6, ktorá zachytáva skupinu najviac zaťažených krajín podľa WTI.

Tabuľka 4.6 Krajiny s najvyššou celkovou daňovou záťažou podľa WTI

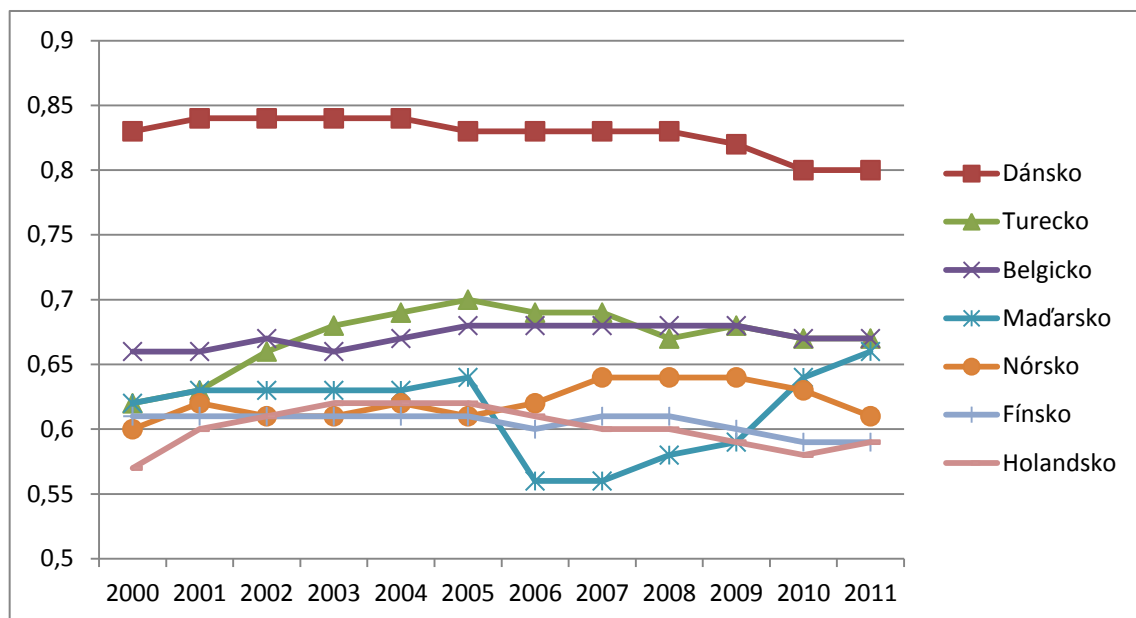
štát/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Dánsko	0,83	0,84	0,84	0,84	0,84	0,83	0,83	0,83	0,83	0,82	0,8	0,8
Turecko	0,62	0,63	0,66	0,68	0,69	0,7	0,69	0,69	0,67	0,68	0,67	0,67
Belgicko	0,66	0,66	0,67	0,66	0,67	0,68	0,68	0,68	0,68	0,68	0,67	0,67
Maďarsko	0,62	0,63	0,63	0,63	0,63	0,64	0,56	0,56	0,58	0,59	0,64	0,66
Nórsko	0,6	0,62	0,61	0,61	0,62	0,61	0,62	0,64	0,64	0,64	0,63	0,61
Fínsko	0,61	0,61	0,61	0,61	0,61	0,61	0,6	0,61	0,61	0,6	0,59	0,59
Holandsko	0,57	0,6	0,61	0,62	0,62	0,62	0,61	0,6	0,6	0,59	0,58	0,59

Zdroj: *worldtaxindex.com*, 2014

Z poskytnutých dát je možné vidieť, že najvyššie daňové zaťaženie spomedzi všetkých krajín OECD v roku 2011 je v Dánsku, kde je jeho hodnota 0,8. Nasledujú ho krajiny ako Belgicko a Turecko s rovnakou hodnotou 0,67. Podobné celkové zaťaženie podľa celkového ukazovateľa WTI má aj Maďarsko s hodnotou 0,66. Do skupiny s vysokým daňovým zaťažením podľa celkového indexu WTI patria aj severoeurópske krajiny ako Nórsko s hodnotou 0,61 a taktiež Fínsko a Holandsko s rovnakými hodnotami 0,59. Vo všetkých týchto prípadoch sú dane z príjmov právnických osôb na veľmi nízkej úrovni a daňovú záťaž tvoria predovšetkým dane z príjmov fyzických osôb, ako je tomu v najvýraznejšom prípade Dánska. V prípade Maďarska a Islandu je to daň z pridanej hodnoty. V Turecku a Belgicku je daňové zaťaženie fyzických a právnických osôb na rovnakej, resp. podobnej úrovni. Švédsko v tomto celkovom ukazovateli nepatrí k spomenutej skupine severských krajín, a to najmä kvôli nízkej DPH.

Vývoj daňového zaťaženia v spomínaných krajinách podľa celkového indexu WTI je zachytený v nasledujúcom grafe 4.21.

Graf 4.21 Vývoj celkového indexu WTI v najviac zaťažených krajinách



Zdroj: worldtaxindex.com, 2014

Z grafu 4.21 je vidieť, že v prípade Dánska sa jedná o výrazne vyššie zdanenie v porovnaní s ďalšími vysoko zdanenými krajinami OECD. Taktiež aj priebeh zdanenia nasvedčuje o tom, že v sledovanom období bol tento rozdiel stále výrazný. Dá sa povedať, že takmer vo všetkých krajinách je pozorovateľný mierny pokles celkového zdanenia. Výnimkou je však prípad Maďarska, ktoré od roku 2007 pomerne výrazne zvyšuje daňovú záťaž.

Na druhej strane stoja krajiny, ktoré sa vydali cestou nízkeho daňového zaťaženia. Skupina krajín s najnižším daňovým zaťažením podľa celkového ukazovateľa WTI, je zachytená v grafe 4.22. Vzhľadom na podobné hodnoty v tejto skupine krajín, bola pre lepšiu prehľadnosť vytvorená stručná tabuľka 4.7.

Tabuľka 4.7 Krajiny s najnižšou celkovou daňovou záťažou podľa WTI

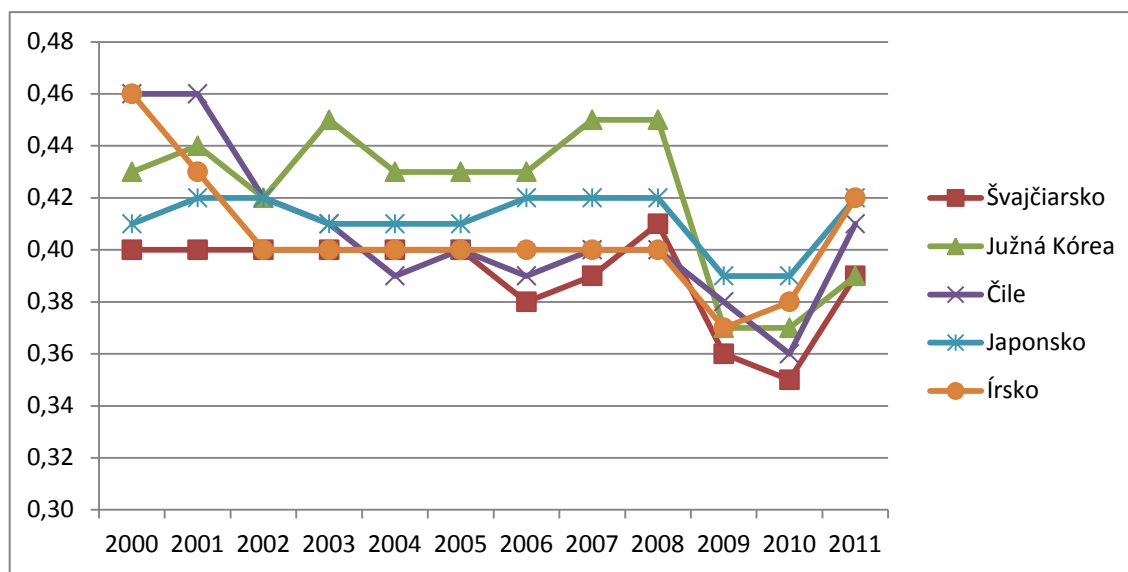
štát/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Švajčiarsko	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,38	0,39	0,41	0,36	0,35	0,39
Južná Kórea	0,43	0,44	0,42	0,45	0,43	0,43	0,43	0,45	0,45	0,37	0,37	0,39
Čile	0,46	0,46	0,42	0,41	0,39	0,4	0,39	0,4	0,4	0,38	0,36	0,41
Japonsko	0,41	0,42	0,42	0,41	0,41	0,41	0,42	0,42	0,42	0,39	0,39	0,42
Írsko	0,46	0,43	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,4	0,37	0,38	0,42

Zdroj: worldtaxindex.com, 2014

Podľa hodnôt celkového indexu pre rok 2011, krajinami s najnižším daňovým zaťažením sú Švajčiarsko a Južná Kórea s rovnakou hodnotou ukazovateľa WTI, a to 0,39. Následne sú to Čile s hodnotou 0,41 a ďalej Japonsko, Írsko a Izrael s rovnakou hodnotou celkového indexu WTI 0,42. Až na prípad Južnej Kórey, kde je výraznejšou zložkou daňového zaťaženia zdanenie príjmov právnických osôb, skupina krajín s nízkym zaťažením má podobnú štruktúru daňového systému ako krajiny s vyšším zaťažením.

Vývoj daňového zaťaženia v týchto krajinách je zobrazený v nasledujúcom grafe 4.22.

Graf 4.22 Vývoj celkového indexu WTI v najmenej zaťažených krajinách



Zdroj: *worldtaxindex.com*, 2014

Z grafu 4.22 je vidieť spomínaný fakt, že medzi krajinami nie sú výrazné rozdiely a vývoj v týchto krajinách sa pohybuje v prevažne rovnakej tendencii. Výraznejšiu volatilitu vykazujú Južná Kórea a mierne výkyvy je možné pozorovať aj vo vývoji v Írsku.

V prípade krajín s nižším celkovým zaťažením daňových poplatníkov je možné vidieť, že rozdiely medzi nimi nie sú až také výrazné. Rovnako je zrejmé, že väčšina európskych krajín sa vyznačuje vyšším daňovým zaťažením na spotrebu oproti mimoeurópskym krajinám.

Čo sa týka Českej a Slovenskej republiky, podľa indexu WTI patria ku krajinám s nižším daňovým zaťažením. V ČR je táto hodnota celkového indexu WTI vo výške 0,48 a je na rovnakej úrovni s krajinami ako Luxembursko (0,48), Taliansko (0,47) či Nový Zéland (0,47). V prípade Slovenska ide o hodnotu tohto indexu vo výške 0,45. To je na podobnej úrovni ako Portugalsko (0,46), Nemecko (0,44) či Kanada (0,44).

4.3 Implicitné daňové sadzby

Jedná sa o ďalší makroekonomický ukazovateľ daňového zaťaženia, ktorý je konštruovaný Európskou komisiou od roku 1995. Výhodou tohto ukazovateľa je fakt, že prekonáva hranice jednoduchého porovnávania štatutárnych sadziieb a užšie vymedzuje daňový základ. Tým sa dá vyhnúť chybám, ktoré plynú pri použití ukazovateľov, akým je daňová kvóta. Dáta sú navyše získané z národných účtov jednotlivých krajín, a preto sa považujú za vysokokvalitné. Za nevýhodu je možné považovať skutočnosť, že implicitné daňové sadzby (Implicit Tax Rate) sú počítané len pre členské krajiny Európskej únie, a preto je medzinárodná komparácia pomocou ITR mimo EU nemožná. Medzi krajiny, pre ktoré bol tento ukazovateľ vypočítaný, patrí aj Nórsko (Taxation trends in the EU, 2013).

Pomocou implicitných daňových sadziieb je možné objasniť vplyv daní na ekonomické činnosti podľa ich čiastkových funkcií. Implicitné daňové sadzby vo všeobecnosti merajú skutočné, alebo inak povedané, priemerné efektívne daňové zaťaženie vyberané priamo alebo nepriamo z rôznych druhov ekonomických dôchodkov alebo činností. O niečo presnejšie možno povedať, že ITR sa vypočíta ako podiel celkových daňových výnosov z každého typu ekonomických výnosov či aktivít k potenciálnemu základu týchto daní. Implicitné daňové sadzby sa zameriavajú na tri ekonomické činnosti - spotrebu, prácu a kapitál (Taxation trends in the EU, 2013).

V prípade týchto sadziieb je vhodné poznamenať, že najnovšie dostupné údaje pre všetky ukazovatele implicitných daňových sadziieb sú z roku 2011. Na rozdiel od ukazovateľov indexu WTI a TQ, nie sú vypracované žiadne odhady pre ďalšie roky. V niektorých krajinách tieto sadzby nie sú vypočítané ani pre staršie obdobia.

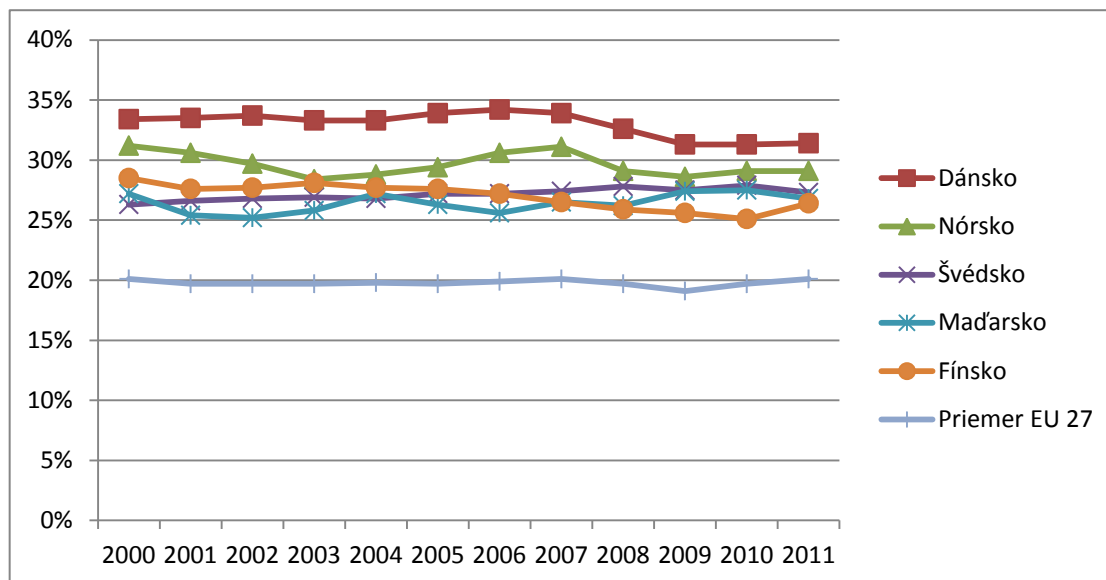
4.3.1 Implicitné daňové sadzby zo spotreby

Hlavným významom implicitnej daňovej sadzby na spotrebu je vyjadriť vplyv daní na spotrebu a zobraziť rozdiely medzi jednotlivými štátmi. Európska komisia vymedzuje tieto implicitné daňové sadzby zo spotreby ako pomer všetkých spotrebných daní k výdavkom konečnej spotreby domácností na ekonomickom území (Taxation trends in the EU, 2013).

Hodnoty ITR zo spotreby (ITR_C) pre vybrané krajiny OECD sú zachytené v prílohe 28. Vývoj tohto ukazovateľa pre skupinu krajín sa najvyššími hodnotami ITR_C je zobrazený v grafe 4.23. Podobne ako v predchádzajúcich ukazovateľoch, aj v tomto prípade je táto skupina krajín zachytená v stručnej tabuľke, v prílohe 29.

V grafe aj prílohách je zahrnutý taktiež priemer EU 27. Napriek tomu, že je tento pomer vytvorený z krajín, kde sú aj menej vyspelé ekonomiky Európy, môže slúžiť pre lepšiu predstavivosť výšky zdanenia.

Graf 4.23 Vývoj ITR_C v krajinách s najvyšším zaťažením spotreby



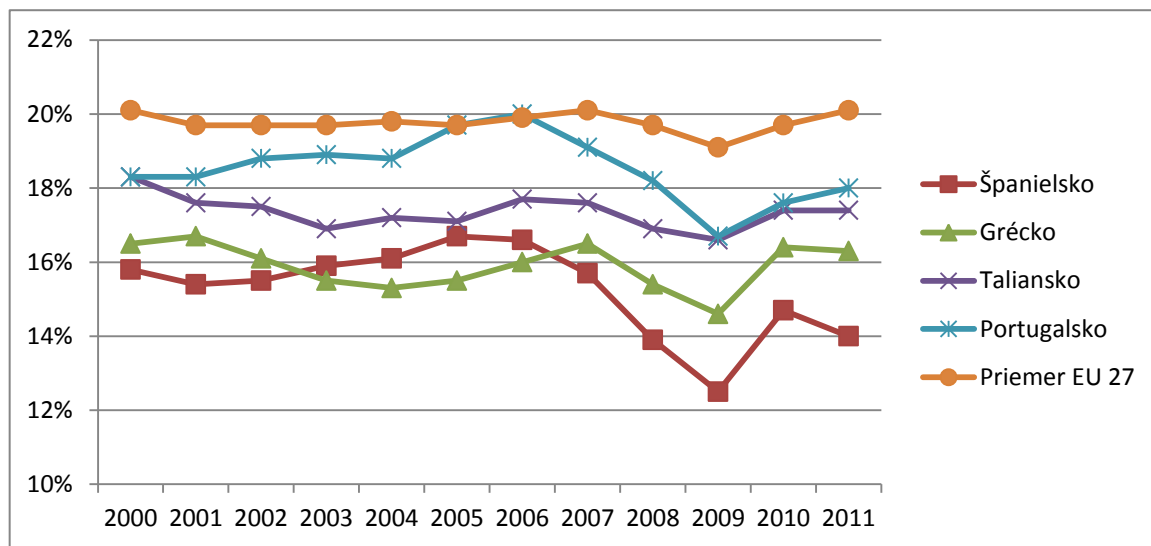
Zdroj: eurostat.eu, 2014

Z dostupných údajov je zrejmé, že dlhodobu najvyššiu hodnotu ITR_C je v prípade Dánska, kde dosahuje v roku 2011 úroveň 31,4 %. Avšak rozdiely medzi krajinami už nie sú tak výrazné, ako v predchádzajúcich ukazovateľoch. Krajinou s vysokými implicitnými daňovými sadzbami zo spotreby je taktiež aj Nórsko. Posledná známa hodnota ITR_C dosahuje 29,1 %. Ďalšími krajinami, ktoré majú tieto sadzby vysoké sú krajiny zo severu Európy, a to Švédsko s hodnotou 27,9 % a Fínsko s hodnotou 26,4 % v poslednom známom roku 2011. Do tejto skupiny krajín patrí taktiež aj Maďarsko, kde je hodnota ITR_C na úrovni 26,8 %. Rovnako ako v predchádzajúcich ukazovateľoch, aj v tomto prípade škandinávske resp. severské krajiny zaujímajú popredné miesta.

Z grafu 4.23 je zrejmé, že hodnota ITR_C v Dánsku, v rozmedzí rokov 2000 – 2012 nikdy neklesla pod 30 %. Navyše od roku 2006 sa táto hodnota znižovala až do roku 2010, kedy mala takmer rovnakú hodnotu ako v roku 2011. Aj to svedčí o udržiavaní vysokej daňovej záťaže spotreby. V Nórsku, rovnako ako v predchádzajúcom prípade, sa dá taktiež hovoriť o dlhodobom trende vysokého zdanenia. Švédsko postupným a miernym zvyšovaním a Fínsko naopak postupným miernym znižovaním dosahujú v poslednom sledovanom roku veľmi podobné hodnoty.

Na druhej strane sú krajiny s najnižšou hodnotou ITR_C v rámci krajín OECD. Konkrétne hodnoty týchto krajín sú zachytené v prílohe 30, pričom vývoj tejto sadzby dane v sledovanej skupine krajín je zachytený v nasledujúcom grafe 4.24.

Graf 4.24 Vývoj ITR_C v krajinách s najnižším zaťažením spotreby



Zdroj: eurostat.eu, 2014

Najmenšie daňové zaťaženie spotreby je pozorovateľné v Španielsku, a to s hodnotou 14 % z roku 2011. Rovnako ako v predchádzajúcich prípadoch aj tu ide o dlhodobý trend udržiavaného zdanenia spotreby. Do skupiny krajín s nízkym zdanením patria i ďalšie krajiny, a to Grécko s hodnotou 16,3 %, Taliansko s hodnotou 17,4 %, alebo Portugalsko s hodnotou 18 %, čo vo všetkých prípadoch znamená podpriemerné hodnoty.

Z grafu 4.24 je zrejmé, že tieto krajiny sa dlhodobo pohybujú pod úrovňou priemeru EU 27. Výrazné výkyvy sa dajú pozorovať v prípade Portugalska a Španielska, kde je možné do istej miery sledovať rovnaký trend rastu do roku 2006 a neskôr poklesu do roku 2009. Dá sa konštatovať, že len v prípade Portugalska sa odráža trend celkového priemeru EU27 a je zřejmý mierny nárast v poslednom období. V prípade Španielska a Grécka ide skôr o pokles miery zaťaženia.

Krajiny ako Česká republika s hodnotou 21,4 % a Slovenská republika s hodnotou 18,7 sa pohybujú na úrovni priemeru EU 27, ktorý bol za rok 2011 na úrovni 20,1 %.

4.3.2 Implicitné daňové sadzby z práce

Táto implicitná daňová sadzba obsahuje všetky priame a nepriame dane, a taktiež príspevky na sociálne zabezpečenie (platené z príjmov zamestnanca aj zamestnávateľa)

v pomere ku všetkým celkovým nákladom práce. Daný ukazovateľ môže pomôcť pri rozhodovaní konkrétnych krokov na zvýšenie dopytu po pracovnej sile, a taktiež aj ponuky práce (Taxation trends in the EU, 2013).

Z dát v prílohe 31 je zrejmé, že v prípade implicitnej daňovej sadzby z práce (ITR_L) ide o vyššie hodnoty, ako tomu bolo v prípade ITR_C . Tento fakt je spôsobený najmä tým, že v tomto zdanení je zahrnuté aj sociálne zabezpečenie, ktoré tvorí významnú časť zaťaženia.

Pre väčšiu prehľadnosť vzhľadom na množstvo podobných hodnôt, je pripojená aj tabuľka 4.8, ktorá zobrazuje krajiny s najvyšším zaťažením práce.

Tabuľka 4.8 Krajiny s najvyššími hodnotami ITR_L v %

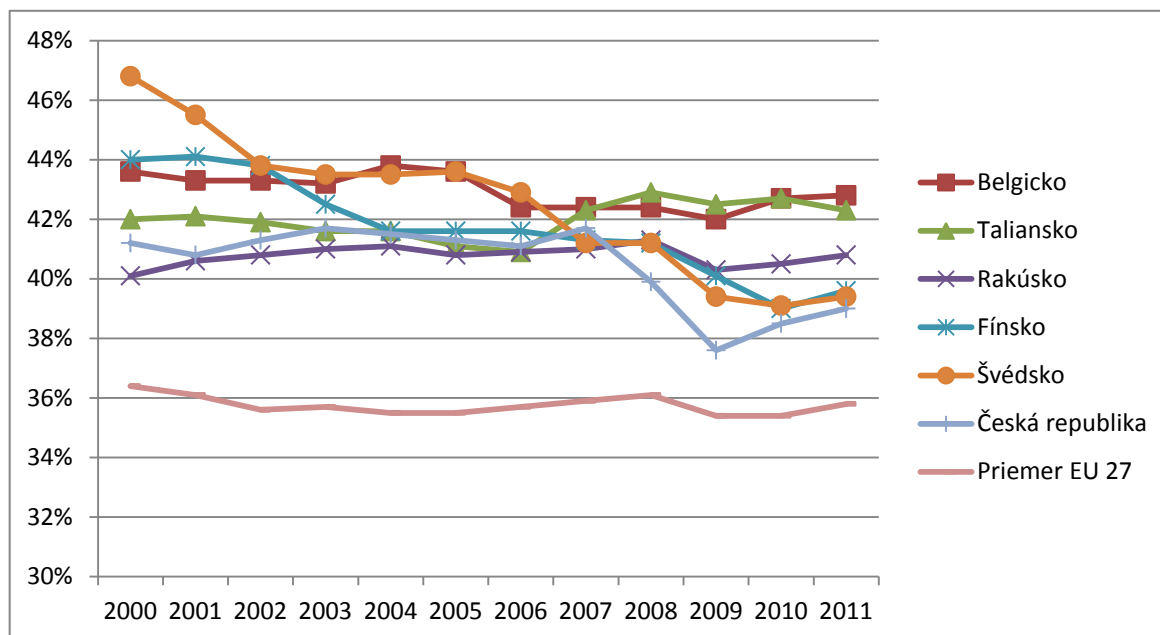
štát/rok	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
Belgicko	43,6	43,3	43,3	43,2	43,8	43,6	42,4	42,4	42,4	42	42,7	42,8
Taliansko	42	42,1	41,9	41,6	41,6	41,1	40,9	42,3	42,9	42,5	42,7	42,3
Rakúsko	40,1	40,6	40,8	41	41,1	40,8	40,9	41	41,3	40,3	40,5	40,8
Fínsko	44	44,1	43,8	42,5	41,6	41,6	41,6	41,3	41,2	40,1	39	39,6
Švédsko	46,8	45,5	43,8	43,5	43,5	43,6	42,9	41,2	41,2	39,4	39,1	39,4
Česká rep.	41,2	40,8	41,3	41,7	41,5	41,3	41,1	41,7	39,9	37,6	38,5	39
Priemer EU 27	36,4	36,1	35,6	35,7	35,5	35,5	35,7	35,9	36,1	35,4	35,4	35,8

Zdroj: eurostat.eu, 2014

Najvyššia hodnota tohto zdanenia v roku 2011 sa vyskytuje v Belgicku, a to vo výške 42,8 %, pričom krajina toto vysoké zaťaženie vykazuje dlhodobo. Takmer rovnakú hodnotu je možné vidieť aj v prípade Talianska, kde má ITR_L výšku 42,3 %. Ďalšou krajinou s vysokým zaťažením práce je Rakúsko, kde je hodnota tohto zaťaženia 40,8 %. V týchto troch štátoch ide o krajiny, kde od roku 2000 neklesla hodnota ITR_L pod hranicu 40 %. V minulosti patrili ku krajinám s najvyššou hodnotou ITR_L Švédsko a Fínsko. Tieto krajiny boli v roku 2000 dvoma najviac daňovo zaťaženými krajinami spomedzi všetkých krajín EU 27. Hodnota ITR_L Švédska bola 46,8 % a v prípade Fínska išlo o hodnotu 44 %. Od spomínaného roku však toto zaťaženie klesalo, čo pretrvalo až do roku 2011. V poslednom roku už nepatria k daňovo najviac zaťaženým štátom v oblasti práce, avšak stále zostávajú na veľmi vysokej úrovni.

Vývoj zaťaženia práce v týchto krajinách zobrazuje nasledujúci graf 4.25.

Graf 4.25 Vývoj ITR_L v krajinách s najvyšším zaťažením práce



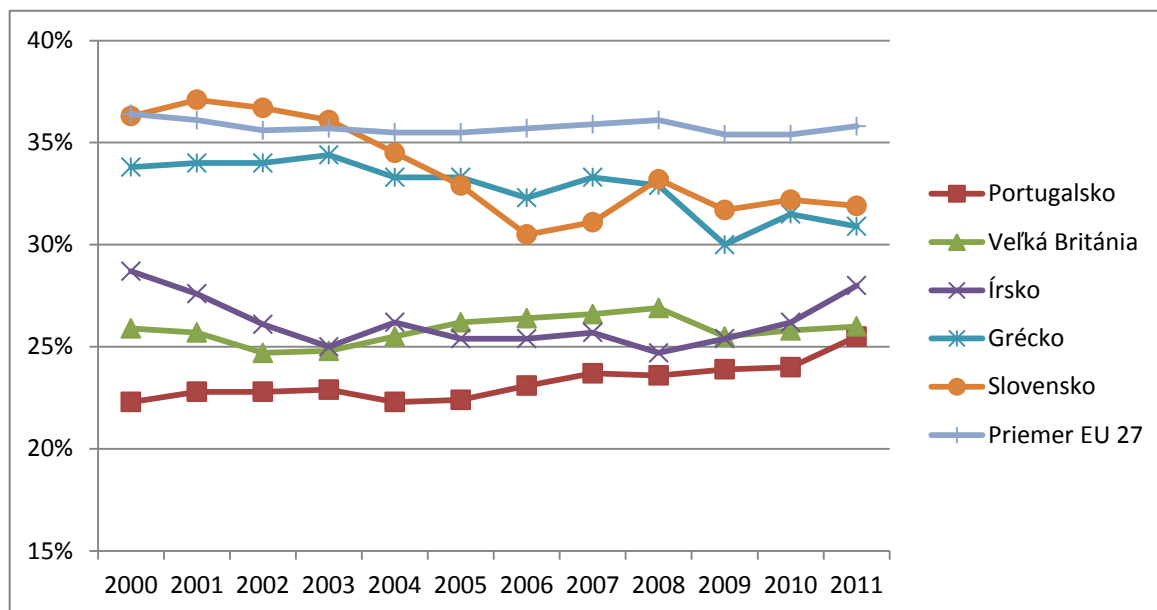
Zdroj: eurostat.eu, 2014

Z grafu 4.25 je dobre viditeľná spomínaná skutočnosť, kedy v minulosti predstavovalo zdanenie práce vo Švédsku a Fínsku najvyššie hodnoty v celom sledovanom období. Neskorší pokles medzi rokmi 2000 – 2010 znamenal zníženie tejto záťaže o 7,7 p.b. v prípade Švédska a v prípade Fínska išlo o pokles 5 p.b. Ku krajinám s pomerne výrazným poklesom je možné zaradiť aj Českú republiku, kde najmä medzi rokmi 2007 – 2009 poklesla daňová záťaž práce o 4,1 p.b. V súčasnosti sa dá hovoriť o trende mierneho zvyšovania záťaže práce, čomu nasvedčuje aj vývoj priemeru EU 27.

Vývoj daňovej záťaže práce, v skupine krajín, kde je toto zaťaženie najmenšie zobrazuje graf 4.26. Konkrétne hodnoty pre tieto štáty sú obsiahnuté v prílohe 32.

Nasleduje spomínaný graf 4.26 pre skupinu štátov, kde je zaťaženie práce najnižšie.

Graf 4.26 Vývoj ITR_L v krajinách s najnižším zaťažením práce



Zdroj: eurostat.eu, 2014

Čo sa týka najnižšie zdanenej krajiny v oblasti práce za posledný dostupný rok 2011, jedná sa o Portugalsko, ktorého hodnota ITR_L je 25,5 %. Aj keď dochádza v Portugalsku k postupnému zvyšovaniu tohto zaťaženia už od roku 2000, dá sa konštatovať, že aj naďalej sa vyznačuje najnižším zdanením práce spomedzi vybraných krajín OECD. S takmer rovnakým zdanením práce je ďalšou krajinou Veľká Británia, kde hodnota tohto ukazovateľa je vo výške 26 %. V tomto prípade ide o krajinu, kde táto hodnota stále zotrúva na podobnej úrovni. O nízkych hodnotách ITR_L sa dá hovoriť aj v prípade Írska, kde je vo výške 28 %, a taktiež aj v prípade Grécka s hodnotou 30,9 % a Slovenska s hodnotou 31,9 %.

Z grafu 4.26 vyplýva, že u väčšiny krajín je nízke zaťaženie práce výsledkom dlhodobo vyrovnaného procesu bez výraznejších zásahov. Rozdiel je však v prípade Slovenska a aj Grécka, kde k nízkemu zdaneniu došlo pomerne výrazným znižovaním tejto záťaže. Na Slovensku to bolo v rokoch 2001 – 2006 zníženie o 6,1 p.b a v Grécku nastal najvýraznejší posun v období rokov 2003 – 2009, a to o 4,4 p.b. Tieto štáty sú aj jedinými krajinami z tejto skupiny, kde je v poslednom období pozorovateľný mierny pokles tejto záťaže. Zvyšok krajín má podobný trend ako aj priemer EU 27.

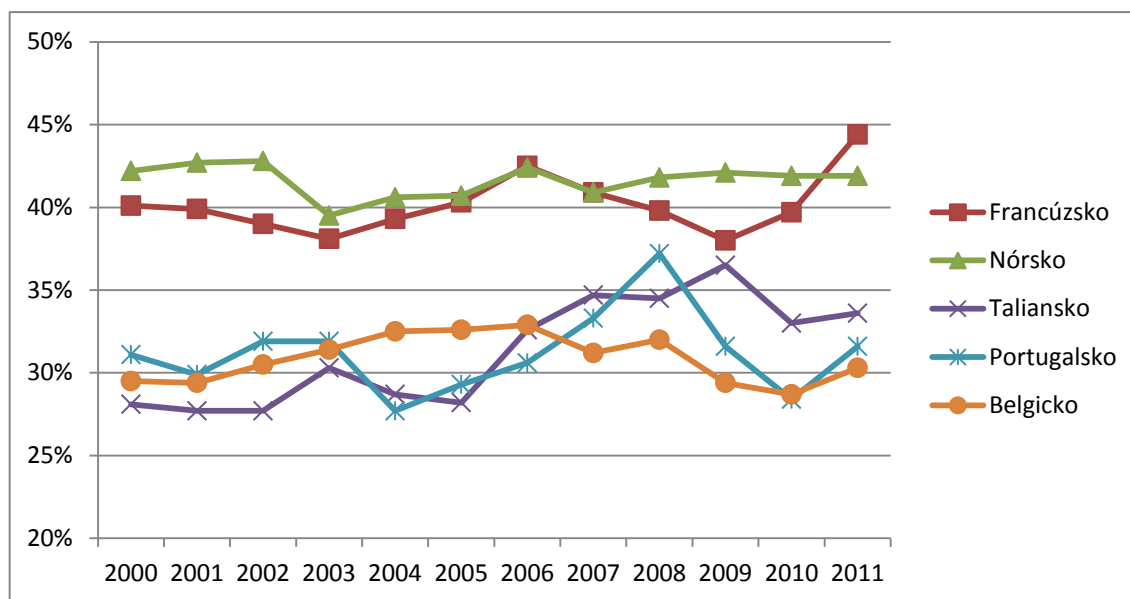
4.3.3 Implicitné daňové sadzby z kapitálu

O implicitnej daňovej sadzbe z kapitálu (ITR_K) sa dá povedať, že jej účelom je poskytnúť informácie o veľkosti daňového zaťaženia kapitálu. Tým umožňuje porovnať nielen toto zaťaženie, ale aj štruktúru daňových systémov medzi vybranými krajinami. Trendy vyplývajúce z tejto sadzby, by mali byť prezentované veľmi opatrne, pretože odrážajú širokú škálu faktorov. Aj preto sa používa skôr pre hrubú orientáciu, pri porovnávaní jednotlivých krajín. Európska komisia definuje ITR_K ako pomer medzi príjmami z kapitálových daní a všetkým potenciálne zdaneným kapitálom k výnosom z podnikania (Taxation trends in the EU, 2013).

Príloha 33 zobrazuje výšku tejto sadzby pre 19 krajín z EU, a preto nie je k dispozícii ani priemer EU 27. Konkrétne hodnoty ITR_K pre krajiny s najvyššou záťažou sa nachádzajú v prehľadnej tabuľke umiestnenej v prílohe 34.

Vývoj týchto sadzieb vo týchto krajinách je zobrazený v nasledujúcom grafe 4.27.

Graf 4.27 Vývoj ITR_K v krajinách s najvyšším zaťažením kapitálu



Zdroj: eurostat.eu, 2014

Najvyššiu implicitnú sadzbu z kapitálu v roku 2011 je možné vidieť vo Francúzsku, kde dosahuje výšku 44,4 % a dlhodobo sa pohybuje medzi krajinami s najvyššou sadzbou. Podobne vysokou sadzbou ITR_K sa vyznačuje aj Nórsko, kde je táto hodnota vo výške 41,9 %. Medzi krajinami, kde boli dáta k dispozícii pre rok 2011, už nie sú krajiny s podobne vysokou hodnotou ITR_K a hranicu 30 % prekračujú len Taliansko 33,6 %, Portugalsko 31,6 % a Belgicko 30,3 %. Avšak v roku 2009 a v rokoch pred tým, je možné

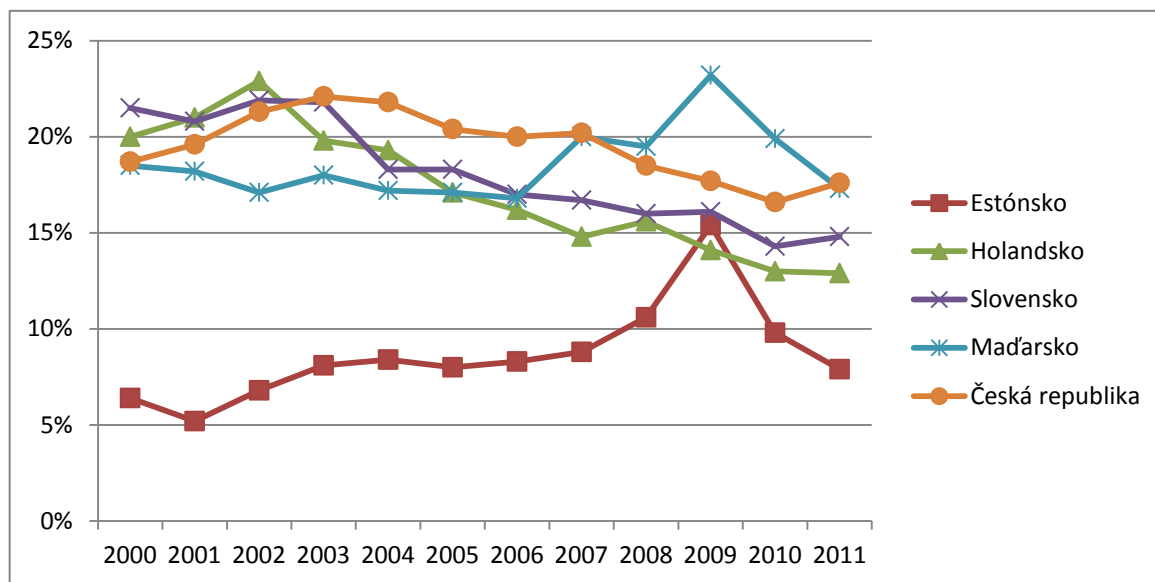
z prílohy 33 vidieť, že v prípade Dánska je táto sadzba vo výške 39%, pričom v roku 2005 to bolo až 49,9 %. To predstavuje významný pokles daňového zaťaženia kapitálu o viac ako 10 p.b

Z predchádzajúceho grafu 4.27 je vidieť, že Francúzsko a Nórsko sa striedajú na pozícii najviac zaťažených krajín v oblasti kapitálu. Až na prípad Nórska dochádza vo všetkých krajinách k miernemu zvyšovaniu tejto záťaže v období posledných 2 rokov. Nórsko sa vyznačuje za obdobie posledných 7 rokov pomerne stabilným vývojom zaťaženia kapitálu. Opačný prípad je vidieť v Portugalsku a Taliansku, kde je značná volatilita v tomto vývoji. V prípade Francúzska sa dá hovoriť o značnom raste tohto zaťaženia za obdobie medzi rokmi 2009 až 2011, kedy sa zvýšila záťaž kapitálu o 6,4 p.b. To môže byť spôsobené následkami krízy, kedy sa krajiny snažia o zvyšovanie príjmov do verejných rozpočtov.

Ďalšia skupina štátov je tvorená krajinami s najnižším zaťažením kapitálu, pričom ich konkrétne hodnoty pre sú zachytené v prílohe 35.

Postupný vývoj v zdanení kapitálu na základe implicitných daňových sadzieb je zachytený v nasledujúcom grafe 4.28.

Graf 4.28 Vývoj ITR_K v krajinách s najnižším zaťažením kapitálu



Zdroj: eurostat.eu, 2014

Ako je možno vidieť, krajinou s najnižšou implicitnou daňovou sadzbou z kapitálu v roku 2011 je Estónsko, a to s hodnotou 7,9 %. Takúto nízku úroveň pod 10 %, nemá žiadny ďalší štát s dostupnými údajmi na Eurostate. Táto hodnota je však výsledkom výrazného poklesu, keďže ešte v roku 2009 bola úroveň ITR_K vo výške 15,4 %. Ďalšími krajinami

s nízkym daňovým zaťažením kapitálu sú Holandsko s hodnotou 12,9 % a Slovensko s hodnotou 14,8 %. V týchto prípadoch taktiež došlo k postupnému klesaniu tejto sadzby. V prípade Českej republiky sa dá hovoriť taktiež o nízkom zaťažení vo výške 17,6 % a spolu s Maďarskom (17,3 %) a Poľskom (18,3 %) sú na podobnej úrovni.

Graf 4.28 naznačuje, že v tejto skupine krajín sa dá hovoriť o pomerne značnej volatilité úrovne zaťaženia. Ako bolo zmienené vyššie, Estónsko sa dostalo na poslednú úroveň výrazným znižovaním za obdobie medzi rokmi 2009 až 2011. Došlo vtedy k zníženiu o 7,5 p.b., čo je pri takto nízkych hodnotách veľmi výrazné číslo, ktoré predstavuje takmer polovičnú úroveň z roku 2009. Podobne výrazným znížením prešlo aj Maďarsko, ktorého hodnota klesla o 5,9 p.b. v období rokov 2009 až 2011. V trende znižovania tieto krajiny pokračujú aj naďalej, čo je aj prípad Holandska. Len v prípade Českej a Slovenskej republiky je možné sledovať mierny nárast za posledné obdobie.

4.4 Zhrnutie

V poslednej kapitole boli prezentované výsledky troch použitých makroekonomických ukazovateľov daňového zaťaženia, ktorými boli daňová kvóta, World Tax Index a implicitné daňové sadzby. Vo viacerých oblastiach sa tieto ukazovatele výsledkami podobali, avšak vyskytli sa aj niektoré hodnoty, kde došlo k menším rozdielom. Pre komparáciu konečných hodnôt boli použité posledné známe hodnoty z roku 2011. Čo sa týka novších údajov, pre rok 2012 boli vypracované odhadované hodnoty len v prípade indexu WTI a v niektorých štátoch pre daňovú kvótu.

Primárnym cieľom práce malo byť zhodnotenie daňovej záťaže krajín OECD a následné posúdenie výsledkov, na základe dostupných údajov z vybraných ukazovateľov. Konečné závery sú teda vyslovené po zohľadnení výsledkov získaných z analýzy nielen čiastkových, ale aj celkových ukazovateľov daňového zaťaženia.

Závery z poslednej kapitoly venovanej konkrétnym hodnotám daňového zaťaženia v krajinách OECD, by sa dali rozdeliť do dvoch kategórií. Prvá skupina záverov by sa týkala zistených trendov v oblasti daňovej záťaže a jednotlivých skupín krajín so spoločnými vlastnosťami. Tou druhou skupinou by boli závery, ktoré plynú pre jednotlivé krajiny a ich úroveň zaťaženia v komparácii s inými krajinami.

Pre zachytenie trendov je najlepšie vychádzať z ukazovateľov daňovej kvóty a indexu WTI, pretože ich hodnoty sú vypočítané pre všetky členské krajiny OECD. Čo sa týka konečných výsledkov, dá sa na základe údajov hovoriť o viacerých tendenciách. Jednou

z nich je skutočnosť, že najvyššie daňové zaťaženie pociťujú krajiny v Európe. Rovnako v oboch ukazovateľoch patrili k najmenej zaťažovaným krajinám práve zástupcovia amerického, resp. ázijského svetadielu. O ďalšom trende je možné hovoriť v súvislosti s vyšším zdaňovaním fyzických osôb, práve na úkor právnických osôb. Samozrejme je možné nájsť aj krajiny, kde je tento pomer opačný. Konkrétnym príkladom sú aj Česká a Slovenská republika, kde ide o pomerne výrazné zdanenie právnických osôb na úkor fyzických. Posledný trend sa týka pomeru priamych a nepriamych daní. Na základe jednotlivých ukazovateľov sa nedá jednoznačne určiť, či je v poslednej dobe pozorovateľný sklon zvyšovať priame či nepriame dane. K tomuto záveru je možné použiť napr. priemer krajín OECD v prípade daňovej kvóty na tovary a služby, ktorý v poslednom období zaznamenáva mierny nárast. Význam nepriameho zdanenia na celkovom zaťažení je vhodne vyjadrený aj pri štruktúre indexu WTI. Čiastkový index VAT (DPH) tvorí takmer tretinový podiel na celkovej záťaži. Aj v prípade ITR_C je v zobrazených skupinách s najnižším, resp. najvyšším zdanením prevaha krajín, kde je možné za posledné obdobie pozorovať nárast zdanenia v tejto oblasti. Tieto skutočnosti inkriminujú k záverom o uprednostňovaní podielu nepriamych daní a naberaní čoraz väčšieho významu v daňových systémoch.

Taktiež možno konštatovať, že tieto zistené trendy spĺňajú všeobecne zaužívané ekonomické závery a poučky, ktoré boli zmienené v teoretickej časti. Dá sa preto súhlasiť s názorom, že mnohé daňové systémy vznikali alebo sa upravovali na základe teoretických poznatkov v tejto problematike (Heady a Lawson, 1992).

Na základe zistených výsledkov vybraných ukazovateľov daňového zaťaženia je možné hovoriť o konkrétnej úrovni daňového zaťaženia jednotlivých štátov.

Prípadoch krajiny, kde sa všetky ukazovatele zhodli na výsledkoch, je Dánsko. Z práce a analýzy ukazovateľov vyplýva, že ide o krajinu s jednoznačne najvyšším daňovým zaťažením. O tomto výsledku svedčí nielen zložená daňová kvóta, ale aj celkový index WTI a aj implicitné daňové sadzby na spotrebu. Dá sa preto s určitosťou tvrdiť, že medzi členskými štátmi OECD má práve Dánsko najväčšie daňové zaťaženie. Taktiež je možné hovoriť aj o príčine tohto vysokého zdanenia, na ktorej sa opäť zhodli aj čiastkové ukazovatele TQ a WTI. Touto príčinou je výrazné daňové zaťaženie fyzických osôb, ktoré patrí v oboch prípadoch k dlhodobo najvyšším medzi krajinami OECD.

Výsledné hodnoty ukazovateľov celkového daňového zaťaženia sa však rozchádzajú vo výsledkoch pre krajinu s druhým najvyšším zaťažením. V prípade indexu WTI ide

o Turecko, čo je v indexe spôsobené hlavne špecifickým prípadom vysokých selektívnych spotrebných daní. U daňovej kvóty je ako druhý najvyššie zdanený štát Švédsko, a to vďaka vysokému zaťaženiu fyzických osôb v krajine.

V prípade krajiny, kde je tretie najvyššie daňové zaťaženie, sa však ukazovatele opäť zhodli. Ide o prípad Belgicka, kde je toto celkové zdanenie výsledkom vysokého zaťaženia FO (podľa TQ), vysokej dane z pridanej hodnoty (podľa WTI) a vysokého zaťaženia práce podľa ITR_L. Možno preto konštatovať, že daňový systém Belgicka je vystavaný na podobnej štruktúre daní ako v prípade Dánska.

Aj keď sa nedá hovoriť o zhode a jednotných výsledkoch pre členské krajiny v jednotlivých ukazovateľoch, v širšom ponímaní možno nájsť zhodné výsledky pre isté skupiny štátov. Takáto skupina krajín sa dá pozorovať v prípade viackrát spomínanej oblasti zo Škandinávie. Tieto krajiny je možné vidieť medzi najviac zaťaženými oblasťami vo väčšine čiastkových ukazovateľov všetkých makroekonomických indikátorov daňového zaťaženia. Zhoda vo výsledkoch ukazovateľov nenastala iba v prípade Švédska a celkového indexu WTI, kde Švédsko nevystupuje ako krajina s výrazne vyšším zaťažením. Ukazovatele TQ, ITR_C a ITR_L však radia Švédsko k vysoko zaťaženým krajinám. Vysoké zaťaženie je pre tieto krajiny charakteristické, a podľa viacerých autorov vyplýva z ich histórie, tradícií a daňovej morálky. Všeobecne sa považujú daňové systémy týchto krajín za systémy dodržiavajúce zásady efektívnosti, priehľadnosti a aj spravodlivosti.

V rámci najmenej daňovo zaťažených krajín sa najnižšie hodnoty nezhodujú vo vybraných ukazovateľoch jednoznačne na jednej krajine. Ide však o krajiny, kde sú hodnoty týchto ukazovateľov najnižšie, resp. sa k nim približujú. Patrí k nim Švajčiarsko, Južná Kórea, Čile a Mexiko. Tieto krajiny boli taktiež spomínané v súvislostiach s najnižším zdanením v jednotlivých oblastiach platenia daní, a to predovšetkým nízkej hodnoty zaťaženia fyzických osôb, či nízkej dane z pridanej hodnoty. Taktiež aj pri tejto skupine krajín sa dá hovoriť o istom trende, a to takom, že spomínané najnižšie zaťažené krajiny sú mimoeurópske, až na ojedinelý prípad Švajčiarska.

Čo sa týka Českej a Slovenskej republiky, nenachádzajú sa v hraničných oblastiach výrazne vysokého, resp. nízkeho daňového zaťaženia. V prípade Českej republiky sa dá povedať, že vo viacerých oblastiach zdanenia sa približovala priemerným, resp. mierne nadpriemerným hodnotám daňového zaťaženia. Hodnoty celkového daňového zaťaženia Slovenska inkriminujú skôr k oblasti s nižším, resp. podpriemerným zaťažením. V niektorých

prípadoch išlo dokonca o najnižšie hodnoty spomedzi všetkých krajín OECD. Zaujímavou skutočnosťou je, že tieto krajiny sa podľa ukazovateľa daňovej kvóty s najnižším zaťažením fyzických osôb umiestnili na prvých dvoch miestach v rámci krajín OECD. To však odporuje nielen spomínaným ekonomickým teóriám, ale aj trendu vývoja priemeru OECD, ktorý za posledné obdobie mierne rastie.

4.5 Doporučenia tvorcom daňovej politiky

Vo všeobecnosti sa pozerá na veľkosť daňového zaťaženia skôr negatívne a vysoké zdanenie sa považuje za bariéru pre hospodársky rast krajiny. Je to najmä kvôli negatívnemu vplyvu na mieru úspor a investícií alebo zníženej motivácii k práci. Aj napriek tomu má však výber dane svoje pozitívne účinky, a to najmä pri poskytovaní verejných statkov a služieb sociálneho zabezpečenia. To sa prejavuje v udržovaní sociálnej súdržnosti a aj pri zvýšenej produktivite ľudského kapitálu, čo sa následne odráža na zvýšenej ekonomickej výkonnosti v krajine. Aj toto sú dôvody prečo sa rôzne ekonomické školy nevedia zjednotiť vo svojich myšlienkach orientovaných na oblasť daní. Je teda zrejmé, že sa jedná o veľmi komplikovanú oblasť politiky štátu.

Sekundárnym cieľom práce je na základe analýzy daňového zaťaženia vypracovať doporučenia pre tvorcov daňovej politiky. Ako už bolo v práci viackrát spomenuté, nedá sa zhodnúť na jednoznačných záveroch pri vytváraní daňového systému. Rovnako tak ani na základe výsledkov analýzy v tejto práci, sa nedá hovoriť o jednoznačných záveroch či trendoch. Tento fakt je spôsobený nielen viacerými faktormi, ktoré majú vplyv na úroveň zdanenia, ale aj činiteľmi špecifickými pre jednotlivé krajiny.

Pri plnení tohto vedľajšieho cieľa budú slúžiť ako teoretická základňa poznatky, získané z empirickej literatúry zachytenej v podkapitole 2.5. Z praktického hľadiska sa bude vychádzať z výsledkov tretej kapitoly. Pravdepodobne najaktuálnejšou a najdiskutovanejšou oblasťou daní je v súčasnosti otázka nepriameho zdanenia. Jedná sa predovšetkým o pomer priamych a nepriamych daní na celkovom daňovom výnose. Jednou z všeobecne zaužívaných ekonomických teórií je tá, že nepriame dane sú pre ekonomiku krajiny menej škodlivé ako v prípade priamych daní. K týmto názorom dospeli autori už na začiatku 90.ých rokov, ako napr. Heady a Lawson (1992). Neskoršie štúdiá hodnotili aj vplyv tohto zdanenia v rastových modeloch, pričom nepriame dane vyšli ako menej škodlivé pre hospodársky rast (Kotlán, Machová a Janíčková, 2011). Podobné závery je možné pozorovať aj z výsledkov analýzy daňového zaťaženia v tretej kapitole, za obdobie zhruba posledných dvoch rokov. Vo

všetkých ukazovateľoch je badateľný nárast nepriameho zdanenia či už v priemere krajín OECD, EU 27 či EU 15, resp. v pozorovaných skupinách v prípade čiastkového indexu WTI (VAT). Toto zvýšenie je pozorovateľné aj v prípadoch krajín, kde je nepriame zdanenie už aj tak na vysokej úrovni. Dá sa preto konštatovať, že pri zvyšovaní nepriameho zdanenia bude toto zvýšenie práve na úkor priameho. Ak by sa teda dalo hovoriť o vzájomnom pôsobení teórie a praxe v oblasti daní, je možné hovoriť o tom, že pri rozhodovaní daňových tvorcov o zvyšovaní daní, je vhodnejšie ísť cestou zvýšenia nepriameho zdanenia.

Pri tvorbe daňových systémov je možné sa stretnúť s mnohými faktormi. To sa môže odzrkadliť aj tým, že v prípade zvyšovania daňového zaťaženia, môžu byť uprednostnené priame dane. Viaceré štúdiá sú venované aj problematike v rámci priameho zdanenia, kde je rozoberaný najmä pomer zdanenia fyzických, prípadne právnických osôb. V prípade priamych daní ide o možnosť ovplyvňovať ako ponuku, tak i dopyt po práci. Z praktickej časti diplomovej práce sa dá konštatovať, že prevažne krajiny z Európy uprednostňujú vyššie zdanenie fyzických osôb. Vhodne prezentovanou skupinou štátov, kde je tento pomer zdanenia FO výrazný sú severské krajiny (Dánsko, Fínsko, Švédsko). V prípade právnických osôb sa jedná o výrazne nižší podiel na celkovom zaťažení, a to vo väčšine krajín OECD. Túto skutočnosť mnohí ekonómovia obhajujú názormi, že priaznivé daňové prostredie právnických osôb priláka nové investície do krajiny. Výsledkom takéhoto procesu môže byť následné vytvorenie nových pracovných miest a naštartovanie ekonomického rastu. S týmto názorom sa stotožňujú viaceré štúdie či názory ekonómov a tento fakt je pozorovateľný aj z analýzy daňového zaťaženia v práci. Aj preto je možné konštatovať, že pri zvyšovaní priameho daňového zaťaženia, by bolo vhodnejšie zvýšiť zdanenie fyzických osôb na úkor právnických. Ak by došlo k znižovaniu priameho daňového zaťaženia, je potrebné aby boli daňoví tvorcovia obozretní, aby takáto podpora neprerástla v nekalú daňovú konkurenciu.

V dnešnom svete je možné sa stretnúť s viacerými faktormi, ktoré tlačia daňových tvorcov k zvyšovaniu daňovej záťaže. Jedným z nich je napr. pomerne vysoká úroveň ľudského blahobytu, a s tým spojené výdavky na oblasť zdravotníctva, školstva či iných oblastí verejného sektoru. Navyše aj inflácia zohráva významnú úlohu v tejto problematike. Tieto skutočnosti vedú k predpokladu zvyšovať daňovú záťaž, avšak otázkou je, do akej výšky sú poplatníci ochotní toto zdanenie tolerovať. Na základe týchto okolností by bolo vhodné doporučiť daňovým tvorcom, aby sa v dnešnej dobe zameriavali na efektivitu nielen výberu daní, ale aj využitia tohto zdanenia. Tým pádom by došlo pri rovnakej úrovni zdanenia k získaniu vyšších daňových výnosov.

5 ZÁVER

Dôležitá úloha daní v dnešnom svete je nepopierateľná. Sú nevyhnutné pre organizáciu spoločnosti a každá krajina im venuje osobitnú pozornosť. Jedná sa totiž o najvýznamnejšiu zložku verejných príjmov, potrebných na financovanie verejných výdavkov. S dôležitou úlohou prichádza aj zodpovednosť za vytvorenie daňového systému, ktorý by spĺňal viaceré požiadavky. Z práce je zrejmé, že táto úloha je veľmi náročná a problematika s tým spojená, je často diskutovanou témou vo všetkých krajinách. K najrozoberanejším otázkam v daňovej politike patrí aj výška daňového zaťaženia. Práve tejto oblasti sa diplomová práca venuje podrobnejšie.

Primárnym cieľom práce bolo zhodnotenie a posúdenie výšky daňového zaťaženia v krajinách OECD na základe vybraných ukazovateľov. Sekundárnym cieľom bolo potom na základe zistených výsledkov vypracovať doporučenia pre tvorcov daňovej politiky.

Práca bola rozdelená do troch kapitol, pričom prvé dve sa venovali teoretickým základom daní a sledovaným ukazovateľom daňového zaťaženia. Daňová teória slúžila ako podklad pre vytváranie záverov v praktickej časti. Z druhej kapitoly majú veľký význam časti, ktoré hovoria o výhodách a nevýhodách konkrétnych ukazovateľov. Z týchto poznatkov vyplýva, v akých rovinách by mali byť výsledky vybraných indikátorov prezentované. V rámci záverov plynúcich z práce, bola najdôležitejšou tretia kapitola. Pri analýze konkrétnych hodnôt boli pre lepšie priblíženie a vyjadrenie trendov použité grafy a tabuľky, ktoré napomáhali pri naplňaní cieľov.

Čo sa týka primárneho cieľa, ten bol naplnený v nasledujúcich rovinách. Po zohľadnení viacerých ukazovateľov (TQ, WTI, ITR_C), bolo medzi krajinami OECD jednoznačne najviac zdanenou krajinou Dánsko. Výsledky ukazovateľov (TQ, WTI, ITR_L) sa zhodovali aj na Belgicku, ako krajine umiestnenej za Dánskom, vo výške celkového zdanenia v krajine. Okrem týchto konkrétnych prípadov sa sledované ukazovatele zhodli aj na niektorých skupinách krajín s vysokou úrovňou celkového zaťaženia. Takouto skupinou sú napr. škandinávске krajiny predstavované Nórskom, Švédskom a Fínskom. Tie boli spomínané vo viacerých čiastkových ukazovateľoch na popredných miestach vo výške zdanenia. Podobne k nadpriemerne zdaneným skupinám možno priradiť aj krajiny zo západu Európy, a to napr. Francúzsko, Holandsko či Taliansko.

Na druhej strane je možné z práce vidieť krajiny, kde je daňové zaťaženie na nízkej, resp. podpriemernej úrovni. Aj keď sa ukazovatele nezhodujú na konkrétnej krajine, z analýzy je možné do tejto skupiny zaradiť Švajčiarsko, Južná Kóreu, Čile a Mexiko. Tieto krajiny bolo možné taktiež pozorovať v rámci čiastkových ukazovateľov na najnižšie zdanených pozíciách. Išlo najmä o oblasť nízkeho zdanenia fyzických osôb a spotrebných daní.

V prípade Českej a Slovenskej republiky, sa nedá hovoriť o výrazne vyššom, resp. nižšom zaťažení v porovnaní s inými krajinami OECD. Avšak, kým v prípade ČR sa celkové daňové zaťaženie pohybuje mierne nad priemerom krajín OECD, v prípade Slovenska ide o pozíciu pod týmto priemerom.

Z pozorovaných výsledkov je možné konštatovať, že vysoká úroveň daňového zaťaženia je typická najmä pre Európu, kým štáty mimo nej sa vyznačujú skôr podpriemernou úrovňou zdanenia.

Sekundárny cieľ práce spočíval vo vytvorení doporučení pre daňových tvorcov. Pri jeho plnení práca využívala ako teoretickú základňu empirickú literatúru a taktiež výsledky analýzy tretej kapitoly. Predtým, ako budú prezentované samotné doporučená, treba poznamenať, že v problematike daní je veľmi náročné hovoriť o jednoznačných záveroch, prípadne návrhoch pre daňové systémy. Samotní ekonómovia sa v tejto oblasti taktiež nemôžu zhodnúť na jednotných záveroch.

Samotný cieľ bol naplnený v týchto rovinách. Prvým z doporučení bolo v prípade zvyšovania daní uprednostňovať nepriame zdanenie na úkor priameho. Tento záver vyplýval ako z praktickej časti diplomovej práce, tak i z všeobecne zaužívaných ekonomických teórií. Ekonómovia pritom obhajujú tieto tvrdenia tým, že nepriame dane majú menší negatívny vplyv na ekonomický rast, nedochádza k tak výrazným daňovým únikom a minimalizujú spoločenské straty, ku ktorým zdanenie vedie.

Za ďalšie doporučenie daňovým tvorcom by sa dal považovať návrh, aby v prípade zvyšovania priameho zdanenia daňoví tvorcovia uprednostnili zvyšovanie fyzických osôb, a nezaťažovali tak podnikateľský sektor. Tento postup býva obhajovaný tým, že vhodné prostredie pre právnické osoby láka nových investorov, ktorí pomáhajú pri vytváraní nových pracovných miest a pri raste ekonomiky.

Posledné doporučenie je vhodnejšie vysloviť nielen pre skupinu daňových tvorcov, ale pravdepodobne pre tvorcov hospodárskej politiky štátu. Ide o skutočnosť, že v dnešnej dobe

už nie je príliš veľký priestor na ďalšie zvyšovanie daňového zaťaženia. Napriek tomu mnohé faktory súčasných ekonomík inkriminujú k ďalším, často významným finančným nákladom na verejný sektor. Či už ide o udržanie životnej úrovne alebo o jej zlepšenie, nič z toho sa nezaobíde bez verejných príjmov, ktoré sú tvorené hlavne daňovými výnosmi. Je preto vhodné, aby sa vedúce osobnosti krajín zameriavali na efektivitu, a to vo všetkých oblastiach daní. Tým je myslené zefektívniť proces výberu daní, ale aj zvýšenie kontroly v oblasti verejných výdavkov. Takéto zásahy by mohli predstavovať výrazný pokrok k „lepšiemu zdaneniu“.

ZOZNAM LITERATÚRY

Odborná monografia

1. BIELIKOVÁ, Alžbeta a Katarína ŠTOFKOVÁ, 2010. *Dane v teórii a praxi*. Žilina: Žilinská univerzita. ISBN 978-80-554-0269-0.
2. BOJŇANSKÝ, Jozef a kol., 2010. *Dane podnikateľských subjektov*. Nitra: SPU. ISBN 978- 80-552-0486-4.
3. KLIKOVÁ Christiana a Igor KOTLÁN a kol., 2012. *Hospodárska politika*. 3. vyd. Ostrava: SOKRATES. ISBN 978-80-86572-76-5.
4. KOTLÁN, Igor, 2010. *Daňové zatížení a struktura daní v ČR ve srovnání s vybranými zeměmi OECD a EU a legislativní změny ve smyslu de lege ferenda*. Praha: ČVUT. ISBN 978-80-86729-58-9.
5. KUBÁTOVÁ, Květa a Václav VYBÍHAL, 2004. *Optimalizace daňového systému České republiky v kontextu Evropského regionu a měnicího se ekonomického, sociálního a právního prostředí*. 1. vyd. Praha: EUROLEX. ISBN 80-86861-05.
6. KUBÁTOVÁ, Květa, 2009. *Daňová teorie: Úvod do problematiky*. Praha: ASPI. ISBN 978-80-7357-423-9.
7. MRKÝVKA, Petr a kol., 2004. *Finanční právo*. Brno: Masarykova Univerzita. ISBN 80-210-3579-1.
8. PEKOVÁ, Jitka, 2005. *Veřejné finance*. Praha: ASPI. ISBN 80-7357-049-1.
9. SCHULTZOVÁ, Anna. et al., 2011. *Daňovníctvo – daňová teória a politika*. Bratislava: Iura Edition. ISBN 978-80-8078-407-2.
10. SZAROWSKÁ, Irena, 2007. *Daňové zatížení v České republice a Evropské unii. In Theoretical and Practical Aspects of Public Finance*. Praha: VŠE. ISBN 978-80-245-1188-7.
11. ŠIROKÝ, Jan, 2012. *Daň v Evropské unii*. Praha: Linde. ISBN 978-80-7201-881-9.
12. ŠIROKÝ, Jan, 2008. *Daňové teorie s praktickou aplikací*. 2. vyd. Praha: C.H. Beck. ISBN 978-80-7400-005-8.

13. VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ, 2008. *Daňový systém ČR aneb učebnice daňového práva*. Praha: VOX. ISBN 978-80-86324-72-2.
14. ZUBAĽOVÁ, Alena a kol., 2012. *Daňové teórie a ich využitie v praxi. Daňová teória a politika II*. IURA Edition. ISBN 978-80-8078-487.

Článok v odbornom periodiku

1. HÁJEK, Ladislav. Daňové zatížení v zemích OECD a prostor pro jeho snižování v ČR. *FINANCE A ÚVĚR*. 2002/11.
2. HEADY, Christopher a Colin LAWSON. Key issues in the impact of Direct and Indirect Taxes on the Market Economy. *FINANCE A ÚVĚR*. 1992/11.
3. KOTLÁN Igor a Zuzana MACHOVÁ, 2012a. Vliv zdanění korporací na ekonomický růst: selhání daňové kvóty? *Politická ekonomie*. 6/2012.
4. KOTLÁN Igor a Zuzana MACHOVÁ, 2012b. World Tax Index: Methodology and Data. *Danube – Law and Economics*. 2/2012.
5. KOTLÁN Igor, Zuzana MACHOVÁ a Lenka JANÍČKOVÁ, 2011. Vliv zdanění na dlouhodobý ekonomický růst. *Politická ekonomie*. 5/2011.
6. KUBÁTOVÁ, Květa. Issues of tax burden measuring using tax quota. In: *ACTA VŠFS*. 2. vyd. Praha: Print Active s. r. o., 2009b. ISSN 1802-7946. DOI: ISSN 1802-7946.
7. MACHOVÁ Zuzana a Igor KOTLÁN, 2013. World Tax Index: New Methodology for OECD Countries, 2000 – 2012. *Danube – Law and Economics*. 4/2013
8. SEDMIHRADSKÝ, Milan. Daňové zatížení jako konkurenční faktor v mezinárodní soutěži: Model asymetrických zemí v podmínkách monopolu. *FINANCE A ÚVĚR*. 2002/ 10.

Elektronické zdroje a ostatné

1. CAREY David a Josette RABESONA, 2012. *Average Effective Tax Rates on Capital, Labour and Consumption* [online]. [cit. 12.10.2013] Dostupné z: http://www.cesifogroup.de/portal/page/portal/CFP_CONF/CFP_CONF_VSI/VSI%202002/papers_tax/VSI02-TAX-CAREY.PDF.

2. ČSÚ, 2009. *Podrobné členění daní a sociálních příspěvků*. [online]. [cit. 14.1.2013]. Dostupné z: http://www.czso.cz/csu/redakce.nsf/i/podrobne_cleneni_dani_a_socialnich_prispevku_tab0900.
3. EUROSTAT, 2008. *Eurostat Quality Profile*. [online]. [cit. 14.10.2013] Dostupné z: http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/structural_indicators/documents/IMPLICIT%20TAX%20RATE%20ON%20LABOUR.pdf.
4. EUROSTAT, 2013. *Taxation Trends in the European Union*. [online]. [cit. 14.10.2013] Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/gen_info/economic_analysis/tax_structures/2013/report.pdf.
5. EUROSTAT, 2014. *Implicit tax rates by economic function*. [online]. [cit. 14.1.2014] Dostupné z: http://appsso.eurostat.ec.europa.eu/nui/show.do?dataset=gov_a_tax_itr&lang=en.
<http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>.
<http://worldtaxindex.com/wti-structure/>.
6. MFČR, 2006. *Daňová kvóta dle Eurostatu*. [online]. [cit. 15.9.2013] Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2006/2006-05-29-tiskova-zprava-5919-5919>.
7. MFSR, 2012. *Legislatíva EÚ*. [online]. [cit. 15.1.2014] Dostupné z: <http://www.finance.gov.sk/Default.aspx?CatID=8537>.
8. MZV, 2012. *Kanada - Hospodárska informácia* [online]. Ministerstvo zahraničných vecí SR, [cit. 16.2.2014] Dostupné z: [http://www.mzv.sk/App/WCM/ZU/ottawazu/main.nsf/vw_ByID/ID_371B8CA3D9AC44F2C1257884001E1A04_SK/\\$File/Kanada_hospodarska_informacia%20110331.pdf](http://www.mzv.sk/App/WCM/ZU/ottawazu/main.nsf/vw_ByID/ID_371B8CA3D9AC44F2C1257884001E1A04_SK/$File/Kanada_hospodarska_informacia%20110331.pdf).
9. MZV, 2013a. *Ekonomická informácia o teritóriu – Japonsko* [online]. Ministerstvo zahraničných vecí SR, [cit. 19.2.2014] Dostupné z: [http://www.mzv.sk/App/wcm/media.nsf/vw_ByID/ID_68B66B274EBCBB86C1257759001B2C58_SK/\\$File/131130_EIT_Japonsko.pdf](http://www.mzv.sk/App/wcm/media.nsf/vw_ByID/ID_68B66B274EBCBB86C1257759001B2C58_SK/$File/131130_EIT_Japonsko.pdf).

10. MZV, 2013b. *Ekonomická informácia o teritóriu – Turecko* [online]. Ministerstvo zahraničných vecí SR, [cit. 16.2.2014] Dostupné z: [http://www.foreign.gov.sk/App/wcm/media.nsf/vw_ByID/ID_CEBC492BF3650A45C125783B004BE678_SK/\\$File/131129_EIT_Turecko.pdf](http://www.foreign.gov.sk/App/wcm/media.nsf/vw_ByID/ID_CEBC492BF3650A45C125783B004BE678_SK/$File/131129_EIT_Turecko.pdf).
11. MZV, 2014a. *Ekonomická informácia o teritóriu – Spojené štáty americké*. [online]. Ministerstvo zahraničných vecí SR, [cit. 19.2.2014] Dostupné z: [http://www.foreign.gov.sk/App/wcm/media.nsf/vw_ByID/ID_028E393F6EA17C00C125786500424FB5_SK/\\$File/131212_EIT_USA.pdf](http://www.foreign.gov.sk/App/wcm/media.nsf/vw_ByID/ID_028E393F6EA17C00C125786500424FB5_SK/$File/131212_EIT_USA.pdf).
12. MZV, 2014b. *Ekonomická informácia o teritóriu – Austrálsky zväz* [online]. Ministerstvo zahraničných vecí SR, [cit. 19.2.2014] Dostupné z: [http://www.mzv.sk/App/wcm/media.nsf/vw_ByID/ID_22AB34885F4E053CC125767600410BA3_SK/\\$File/131130_EIT_Australia.pdf](http://www.mzv.sk/App/wcm/media.nsf/vw_ByID/ID_22AB34885F4E053CC125767600410BA3_SK/$File/131130_EIT_Australia.pdf).
13. OECD, 2013. *Revenue Statistics 2013. Tax revenue trends, 1965 – 2012*. [online]. [cit. 14.10.2013] Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2013/tax-revenue-trends-1965-2012_rev_stats-2013-4-en-fr#page1.
14. OECD, 2014 Revenue Statistics – Comparative tables [online]. [13.2.2014] Dostupné z: <http://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>
15. VŠFS, 2011. *Daňová kvóta*. [online]. [cit. 4.1.2013] Dostupné z: http://is.vsfs.cz/el/6410/leto2012/N_DTP_B/Danova_kvota_a_Giniho_index.pdf.
16. WTI, 2014a. *WTI Structure and Methodology*. [online]. [cit. 16.1.2014] Dostupné z: <http://worldtaxindex.com/wti-structure/>
17. WTI, 2014b. *WTI Dataset*. [online]. [cit. 16.1.2014] Dostupné z: <http://worldtaxindex.com/wti-dataset/>.

ZOZNAM SKRATIEK

CIT	- Corporate Income Taxn - Korporátna dôchodková daň
ČR	- Česká republika
ČSÚ	- Český štatistický úrad
DPH	- daň z pridanej hodnoty
EU	- Európska únia
Eurostat	- Európsky štatistický úrad
FO	- fyzické osoby
HDP	- hrubý domáci produkt
IMF	- Medzinárodný menový fond
ITR	- Implicitné daňové sadzby
ITR _C	- Implicitná daňová sadzba zo spotreby
ITR _K	- Implicitné daňové sadzby na kapitál
ITR _L	- Implicitná daňová sadzba z práce
MFCR	- Ministerstvo financií Českej republiky
MFSR	- Ministerstvo financií Slovenskej republiky
OECD	- Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj
OTC	-Others Taxes Consumption - Iné dane na spotrebu
p.b.	- percentuálny bod
PIT	- Personal Income Tax - Osobná dôchodková daň
PO	- právnické osoby
PRO	- Individual Property Taxes - Individuálne majetkové dane
QEO	- Qualified Expert Opinion - Kvalifikovaný znalecký posudok
SR	- Slovenská republika
TQ	- daňová kvóta
VAT	- Value Added Tax - Daň z pridanej hodnoty/ daň z obratu
WTI	- World Tax Index

Prohlášení o využití výsledků diplomové práce

Prohlašuji, že

- jsem byl(a) seznámen(a) s tím, že na mou diplomovou (bakalářskou) práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou (bakalářskou) práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že diplomová (bakalářská) práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové (bakalářské) práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové (bakalářské) práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou (bakalářskou) práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 25. 4. 2014



Richard Kubík

ZOZNAM PRÍLOH

- Príloha 1: Klasifikácia daní podľa OECD
- Príloha 2: Klasifikácia daní podľa ESA95
- Príloha 3: Daňová kvóta fyzických osôb (1100) v krajinách OECD v %
- Príloha 4: Daňová kvóta krajín s najnižším zdanením fyzických osôb v %
- Príloha 5: Daňová kvóta krajín s najvyšším zdanením právnických osôb v %
- Príloha 6: Daňová kvóta právnických osôb (1200) v krajinách OECD v %
- Príloha 7: Daňová kvóta príspevkov na sociálne zabezpečenie (2000) v krajinách OECD v %
- Príloha 8: Daňová kvóta krajín s najvyššími príspevkami na sociálne poistenie v %
- Príloha 9: Daňová kvóta dane zo mzdy a pracovnej sily (3000) v krajinách OECD v %
- Príloha 10: Daňová kvóta majetkových daní (4000) v krajinách OECD v %
- Príloha 11: Daňová kvóta daní z tovarov a služieb (5000) v krajinách OECD v %
- Príloha 12: Daňová kvóta krajín s najvyšším zdanením tovarov a služieb v %
- Príloha 13: Daňová kvóta krajín s najnižším zdanením tovarov a služieb v %
- Príloha 14: Daňová kvóta ostatných daní (6000) v krajinách OECD v %
- Príloha 15: Celková zložená daňová kvóta v krajinách OECD v %
- Príloha 16: Daňová kvóta skupiny krajín s najnižším zdanením v %
- Príloha 17: Zdanenie príjmov fyzických osôb podľa WTI za roky 2000 – 2012
- Príloha 18: Krajiny s najvyšším daňovým zaťažením FO podľa WTI
- Príloha 19: Krajiny s najnižším daňovým zaťažením FO podľa WTI
- Príloha 20: Zdanenie príjmov právnických osôb podľa WTI v %
- Príloha 21: Krajiny s najnižším daňovým zaťažením PO podľa WTI
- Príloha 22: Individuálne majetkové dane podľa WTI za roky 2000 – 2012
- Príloha 23: Daň z pridanej hodnoty podľa WTI za roky 2000 – 2012
- Príloha 24: Krajiny s najvyššou hodnotou VAT podľa WTI
- Príloha 25: Krajiny s najnižšou hodnotou VAT podľa WTI

Príloha 26: Iné nepriame dane podľa WTI za roky 2000 – 2012

Príloha 27: Celkový ukazovateľ World Tax Index pre krajiny OECD za roky 2000 – 2012

Príloha 28: Implicitné daňové sadzby zo spotreby v EU v %

Príloha 29: Krajiny s najvyššími hodnotami ITR_C v %

Príloha 30: Krajiny s najnižšími hodnotami ITR_C v %

Príloha 31: Implicitné daňové sadzby z práce v EU v %

Príloha 32: Krajiny s najnižšími hodnotami ITR_L v %

Príloha 33: Implicitné daňové sadzby z kapitálu (celkové) v EU v %

Príloha 34: Krajiny s najvyššími hodnotami ITR_K v %

Príloha 35: Krajiny s najnižšími hodnotami ITR_K v %